



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 29/05/2018

Αριθμός Απόφασης 2751

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός, με Α.Φ.Μ., κατά α) της υπ' αριθμ./22-12-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και β) της υπ' αριθμ./22-12-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./22-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, την υπ' αριθμ./22-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την από 22-12-2017 σχετική έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **27/12/2017**, μετά δε 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. /22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 250.425,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 270.459,00 ευρώ, ήτοι συνολικά **520.884,00** ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ. /22-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 22.260,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 24.040,80 ευρώ, ήτοι συνολικά **46.300,80** ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2000 έως και 1/1-31/12/2012 (οικ. έτη 2001 έως και 2013), κατόπιν της υπ' αριθμ. 1119/30-01-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, διαπιστώθηκε βάσει της από 22-12-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του ιδίου Προϊσταμένου, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα με αρ. πρωτ. /05-12-2017, /08-12-2017, /11-12-2017, /15-12-2017 και /21-12-2017 Υπομνήματα που κατέθεσε ο προσφεύγων τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για το ελεγχόμενο έτος, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν και τα συνημμένα σε αυτές δικαιολογητικά, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις – επεξεργασία που διενεργήθηκε των δεδομένων στις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, προσδιόρισε κινήσεις χρηματικών καταθέσεων/πιστώσεων, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα στις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 ν.2238/1994, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα τα κατωτέρω ποσά:

A/A ΑΙΤΗΜΑ	REC ID	Τραπεζικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Ευρώ-Πίστωση
10		ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗ / 034-034		19/9/2012	ΕΙΣ. ΕΜΒ. ΠΕΛΑΤΗ	25.750,00
11		ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗ / 034-034		19/9/2012	ΕΙΣ. ΕΜΒ. ΠΕΛΑΤΗ	25.750,00
13		EUROBANK / 026- 026		19/9/2012	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	150.000,00
14		EUROBANK / 026- 026		16/10/2012	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	49.000,00
15		EUROBANK / 026- 026		18/10/2012	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	96.000,00
16		EUROBANK / 026- 026		6/11/2012	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	210.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						556.500,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως δήθεν «**αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας**» ποσών, τα οποία προέρχονται από τραπεζικό λογαριασμό του ιδίου προσώπου στην αλλοδαπή. **(σελίδες 5, 6, 7, 8, 9 & 10 της προσφυγής):**

Ειδικότεραο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι :

«Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου (βλ. σελ. 73 αυτής), η Φορολογική Αρχή δεν δέχθηκε την αιτία προελεύσεως των ακολούθων πιστώσεων:

α. Την **19-09-2012**, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank, ποσού ύψους **150.000,00 Ευρώ**.

β. Την **16-10-2012**, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank, ποσού ύψους **49.000,00 Ευρώ**.

γ. Την **18-10-2012**, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank, ποσού ύψους **96.000,00 Ευρώ**.

δ. Την **06-11-2012**, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank. ποσού ύψους **210.000,00 Ευρώ**.

..... τα ανωτέρω ποσά προήλθαν από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό μου **στην Τράπεζα SOCIETE GENERALE στο Λουξεμβούργο**. Στον δε εν λόγω λογαριασμό του Λουξεμβούργου,, είχε πιστωθεί το συνολικό ποσό των 10.923.041,00 Ευρώ, προερχόμενο από την πώληση μετοχών Ελληνικών ανωνύμων εταιρειών ιδιοκτησίας μου.....

..... Εντούτοις, η Φορολογική Αρχή δεν δέχθηκε τους προεκτεθέντες ισχυρισμούς μου, επικαλούμενη ότι μεταξύ της τελευταίας καταθέσεως ποσού στον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό στο Λουξεμβούργο, ύψους 610.299,00 Ευρώ, στις 06-07-2012, και των επίμαχων ως άνω εμβασμάτων από αυτόν στον ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό της ημεδαπής **μεσολάβησαν αναλήψεις και καταθέσεις μεταξύ του εν λόγω λογαριασμού της αλλοδαπής και της εταιρείας με την επωνυμία «G.E.M. S.A.» και, συνακόλουθα, κατά το σκεπτικό του ελέγχου, η Φορολογική Αρχή δεν κάνει δεκτό ότι τα επίμαχα εμβάσματα προέρχονται από το κατατεθέν δυνάμει της προπεριγραφείσης πωλήσεως**

ποσό στον ως άνω λογαριασμό της αλλοδαπής.

Ωστόσο, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον του ελέγχου Πιστοποιητικό της Τραπέζης SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο (ΣΧΕΤ. 1), με το οποίο ίδιο το τραπεζικό ίδρυμα, το οποίο ενέκρινε τα άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού τηρουμένου σε αυτό επ' ονόματι της εταιρείας με την επωνυμία «**G.E.M. S.A.**» και, συνακόλουθα, ήλεγξε σχολαστικά τα νομιμοποιητικά του έγγραφα, πλήρως επιβεβαιώνει ότι **αποτελώ τον πραγματικό δικαιούχο της προαναφερθείσας εταιρείας σε ποσοστό 100%**.

Επομένως, και πάλι με πληρότητα απέδειξα ότι το αρχικό κεφάλαιο, που πιστώθηκε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό μου στην Τράπεζα SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο δυνάμει της καθ' όλα νόμιμης και στο ακέραιο φορολογημένης αιτίας της πωλήσεως μετοχών ανωνύμων εταιρειών στην Ελλάδα, ήταν αυτό, το οποίο τροφοδότησε τα επίμαχα εμβάσματα στον ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό μου στην ημεδαπή, έχοντας, στο μεταξύ, απλώς μετακινηθεί, για λόγους καλύτερης διαχειρίσεως, μεταξύ του ατομικού μου λογαριασμού στην Τράπεζα SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο και του τηρουμένου στην ίδια αυτή Τράπεζα λογαριασμού της εταιρείας με την επωνυμία «G.E.M. S.A.», της οποίας αποτελώ τον πραγματικό δικαιούχο σε ποσοστό 100%.

Κατά συνέπεια, όπως παρανόμως και εσφαλμένως η Φορολογική Αρχή δεν αποδέχθηκε τους προβληθέντες ισχυρισμούς μου και με καθ' όλα εσφαλμένη αιτιολογία χαρακτήρισε τα προμνημονευθέντα ποσά ως δήθεν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας»

«Σε κάθε περίπτωση, καίτοι έχω ήδη πλήρως αποδείξει, με καθ' όλα νόμιμο και τεκμηριωμένο τρόπο, την αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, απαντώντας στις αποδεικτικές απαιτήσεις, τις οποίες θέτει ο έλεγχος ως προς την εταιρεία με την επωνυμία «G.E.M. S.A.», προκειμένου να αποδεχθεί τα ως άνω ποσά, προσκομίζω και επικαλούμαι τα ακόλουθα έγγραφα, τα οποία διαλύουν και την τελευταία σκιά τυχόν αμφιβολίας σχετικά με τη βασιμότητα των ισχυρισμών μου:

α. επικυρωμένα νομιμοποιητικά έγγραφα της εταιρείας με την επωνυμία «G.E.M. S.A.»(ΣΧΕΤ. 2, 3, 4, 5),

β. τραπεζικά παραστατικά για τη μεταφορά των χρημάτων από τον τηρούμενο από αυτή στην Τράπεζα SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο τραπεζικό λογαριασμό από και προς τον τηρούμενο στην ίδια ως άνω Τράπεζα ατομικό λογαριασμό μου **(ΣΧΕΤ. 6)**,

γ. Ισολογισμό της ανωτέρω εταιρείας για τη χρήση 2012 και απόσπασμα από τα νομίμως τηρούμενα βιβλία της(ΣΧΕΤ. 7, 8),

Δεδομένων των προαναλυθέντων, αφ' ης στιγμής πλήρως αποδεικνύεται:

α. η αρχική, καθ' όλα νόμιμη και στο ακέραιο φορολογημένη, απόκτηση των κεφαλαίων (πώληση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών), που τροφοδότησαν τον τηρούμενο στην αλλοδαπή τραπεζικό λογαριασμό μου,

β. η καθ' όλα νόμιμη διακίνηση των χρημάτων αυτών μεταξύ του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού μου στην αλλοδαπή και του τηρουμένου στην ίδια Τράπεζα (SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο) λογαριασμού της εταιρείας με την επωνυμία «G.E.M. S.A.»,

γ. η, καθ' όλα νόμιμη και συνιστώσα απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας μου, μεταφορά των νομίμως υφισταμένων χρημάτων στον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό μου στην αλλοδαπή σε τραπεζικό λογαριασμό μου στην ημεδαπή, δεν καταλείπεται το παραμικρό νόμιμο έδαφος καταλογισμού εις βάρος μου της οποιασδήποτε φερομένης ως «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας», οι δε εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής, καθ' ο μέρος αντιβαίνουν στα ανωτέρω, αποβαίνουν παράνομες και ακυρωτές.»

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, τα οποία αφορούν σε νομίμως τιμολογηθείσες και εισπραχθείσες

αμοιβές.(σελίδες 10, 11, & 12 της προσφυγής του)

Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι :

«.....2.1.Η με αύξοντα αριθμό 10 πίστωση (σελ. 73 της Εκθέσεως Ελέγχου), ποσού ύψους 25.750,00 Ευρώ, στις 19-09-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Επενδυτικής Τραπέζης, αφορά στην εξόφληση του υπ' αριθμ. 82/18-09-2012 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, τα οποία αφορούν σε νομίμως τιμολογηθείσες και εισπραχθείσες αμοιβές. Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκομίζω και επικαλούμαι τα σχετικά (ΝΕΑ ΣΧΕΤ. 9 , 10, 11, 12 ,13, 14, 15, 16 &17).

2.2.Η με αύξοντα αριθμό 11 πίστωση (σελ. 73 της Εκθέσεως Ελέγχου), ποσού ύψους 25.750,00 Ευρώ, στις 19-09-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Επενδυτικής Τραπέζης, αφορά στην εξόφληση του υπ' αριθμ. 81/10-09-2012 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, τα οποία αφορούν σε νομίμως τιμολογηθείσες και εισπραχθείσες αμοιβές. Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκομίζω και επικαλούμαι τα σχετικά (ΝΕΑ ΣΧΕΤ. 18 , 19, 20, 21 , 22, 23, 24, 25 & 26).....»

3^{ος} Λόγος Προσφυγής:Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπήρξε «**Παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως (σελ. 12 της ενδικοφανούς προσφυγής).**

..... η αναδρομική εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων δεν δύναται να υποβάλλεται νομίμως σε οποιουδήποτε περιορισμούς ή προϋποθέσεις, που αποβαίνουν εις βάρος του φορολογουμένου».

Επίσης ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/11-05-2018 υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας σε συνέχεια της με αρ. πρωτοκόλλου/26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, προσκόμισε στην υπηρεσία μας και επικαλείται επιπλέον Οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας με την επωνυμία «.....» για τη χρήση 2012. (ΣΧΕΤ. 1, 2 του υπομνήματος)

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται νέα στοιχεία τα οποία δεν τα είχε θέσει υπόψη κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Συγκεκριμένα προσκόμισε:

α) επικυρωμένα νομιμοποιητικά έγγραφα της εταιρείας με την επωνυμία «.....»(καταστατικό, απόσπασμα από το Μητρώο Εμπορίου και Εταιρειών, πιστοποιητικό από Συμβολαιογράφο, μητρώο ονομαστικών μετοχών), με επισημείωση της σφραγίδας της Συμβάσεως της Χάγης (apostille) και επίσημη μετάφρασή τους στα Ελληνικά (ΣΧΕΤ. 2, 3, 4, 5)

β. τραπεζικά παραστατικά για τη μεταφορά των χρημάτων από τον τηρούμενο από αυτή στην Τράπεζα SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο τραπεζικό λογαριασμό . (ΣΧΕΤ. 6)

γ. Ισολογισμό της ανωτέρω εταιρείας για τη χρήση 2012 και απόσπασμα από τα νομίμως τηρούμενα βιβλία της(ΣΧΕΤ. 7, 8), και συγκεκριμένα, την αναλυτική καρτέλα του Λογαριασμού Παθητικού Λοιπές Υποχρεώσεις (Λογ. 4512').

Επίσης με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/11-05-2018 υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας σε συνέχεια της με αρ. πρωτοκόλλου/26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, προσκόμισε στην υπηρεσία μας και επικαλείται επιπλέον Οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας με την επωνυμία «.....» για τη χρήση 2012. (ΣΧΕΤ. 1, 2 του υπομνήματος)

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η υπηρεσία μας με την με αρ. 41/11-05-2018 πράξη αναπομπής, ανέπεμψε στο ΚΕΦΟΜΕΠ τα ως άνω νέα στοιχεία προκειμένου να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν από τον έλεγχο και αν προκύψει θέμα επαναπροσδιορισμού της προσβαλλόμενης πράξης να αποστείλει στην υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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. ..., 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.

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 Κ.Φ.Ε.

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.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις:

α. Η με αύξοντα αριθμό 10 πίστωση (σελ. 73 της Εκθέσεως Ελέγχου), ποσού ύψους 25.750,00 Ευρώ, στις 19-09-2012, στον υπ' αριθμ.

β. Η με αύξοντα αριθμό 11 πίστωση (σελ. 73 της Εκθέσεως Ελέγχου), ποσού ύψους 25.750,00 Ευρώ, στις 19-09-2012, στον υπ' αριθμ.

Ο προσφεύγων, ισχυρίστηκε ότι οι με αριθ. 10 & 11 πιστώσεις αφορούν εξοφλήσεις Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος και προς απόδειξη των πιο πάνω ισχυρισμών του προσκόμισε νέα στοιχεία στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Συγκεκριμένα ισχυρίστηκε τα παρακάτω :

Α) Η με αύξοντα αριθμό 10 πίστωση **ποσού ύψους 25.750,00 Ευρώ, στις 19-09-2012,** αφορά στην εξόφληση του υπ' αριθμ. **82/18-09-2012** Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....»

Προς επιβεβαίωση του ανωτέρω ισχυρισμού κατέθεσε με την παρούσα προσφυγή τα παρακάτω έγγραφα:

Σχετ 9, αντίγραφο του υπ' αριθμ. **82/18-09-2012** Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών του προς την εταιρεία «.....»

Σχετ 10, αντίγραφο της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του περιόδου 01-07/30-09-2012

Σχετ 11, αντίγραφο βιβλίου εσόδων του περιόδου 31-03/30-09-2012.

Σχετ 12, αντίγραφο του υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. λογαριασμού της Επενδυτικής Τραπέζης, του με κινήσεις από 7-9-2012 έως; 19-10-2012.

Σχετ 13, αντίγραφο SWIFT όπου αναφέρονται τα στοιχεία της ανωτέρω συναλλαγής (ποσό,

ημερομηνία αιτιολογία, αποδέκτης).

ΣΧΕΤ 14, αντίγραφο από TAXISNET συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών όπου αναγράφεται ως πελάτης για το έτος 2012 η

ΣΧΕΤ 15 καρτέλα κίνησης λογαριασμού 53.08.00.0026 (περιγραφή) της εταιρίαςμε την χρέωση και την πίστωση του ποσού των 25.750,00 ευρώ,

ΣΧΕΤ 16, αντίγραφο κινήσεων λογαριασμού σελ 3 από 5 της HSBC με σφραγίδα και υπογραφή από τηνμε χρέωση την 19-09-2012 ποσού 25.750,00 ευρώ προς τον αναγράφοντας και τα στοιχεία του τιμολογίου (INV 82/18-09-2012) δίχως όμως να φαίνεται ο αριθμός λογαριασμού.

ΣΧΕΤ 17, αντίγραφο της σύμβασης μεταξύ τηςκαι τουμε ημερομηνία 04-08-2012 κατατεθειμένη στην αρμόδια ΔΟΥ.

Β) Η με αύξοντα αριθμό 11 πίστωση ποσού ύψους 25.750,00 Ευρώ, στις 19-09-2012, αφορά στην εξόφληση του υπ' αριθμ. **81/10-09-2012** Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Προς επιβεβαίωση του ανωτέρω ισχυρισμού κατέθεσε με την παρούσα προσφυγή τα παρακάτω έγγραφα:

ΣΧΕΤ 18, αντίγραφο του υπ' αριθμ. **81/18-09-2012** Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών του προς την εταιρεία «.....»

ΣΧΕΤ 19, αντίγραφο της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του περιόδου 01-07/30-09-2012

ΣΧΕΤ 20, αντίγραφο βιβλίου εσόδων του περιόδου 31-03/30-09-2012.

ΣΧΕΤ 21, αντίγραφο του υπ' αριθμ. λογαριασμού της Επενδυτικής Τραπέζης, του με κινήσεις από 7-9-2012 έως 19-10-2012.

ΣΧΕΤ 22, αντίγραφο SWIFT όπου αναφέρονται τα στοιχεία της ανωτέρω συναλλαγής (ποσό, ημερομηνία αιτιολογία, αποδέκτης).

ΣΧΕΤ 23, αντίγραφο από TAXISNET συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών όπου αναγράφεται ως πελάτης για το έτος 2012 η

ΣΧΕΤ 24 καρτέλα κίνησης λογαριασμού 53.08.00.00506 (περιγραφή) της εταιρίαςμε την χρέωση και την πίστωση του ποσού των 25.750,00 ευρώ,

ΣΧΕΤ 25, αντίγραφο κινήσεων λογαριασμού του υπ' αριθμολογ της τραπέζης ΕΜΠΟΡΙΚΗ με χρέωση την 19-09-2012 ποσού 25.750,00 ευρώ προς τον

ΣΧΕΤ 26, αντίγραφο της σύμβασης μεταξύ τηςκαι τουμε ημερομηνία 04-08-2012 κατατεθειμένη στην αρμόδια ΔΟΥ.

Επειδή για τα ως άνω νέα στοιχεία ο έλεγχος έχει πάρει θέση επί των στοιχείων αυτών στην έκθεση απόψεων που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με τον φάκελο της υπόθεσης.

Ειδικότερα στην έκθεση απόψεων αναφέρονται τα εξής και για τις δύο ως άνω πιστώσεις:

" Τα ανωτέρω έγγραφα για τα οποία ο έλεγχος λαμβάνει γνώση με την προσκόμιση τους στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, θα τα έκανε αποδεκτά αν είχαν υποβληθεί μέχρι της σύνταξης της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου, θα τα λάμβανε υπόψη του και **δεν θα συμπεριελάμβανε το ανωτέρω ποσό των 25.750,00 ευρώ στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντα.**"

Επειδή οι ως άνω απόψεις του ελέγχου όπως διατυπώνονται στην έκθεση απόψεων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες από την υπηρεσία μας, γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας οι εν λόγω πιστώσεις.**

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΚΑΤΩΘΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ:

α. ποσού ύψους 150.000,00 Ευρώ, στις 19-09-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank,

β. ποσού ύψους 49.000,00 Ευρώ, στις 16-10-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank,

γ. ποσού ύψους 96.000,00 Ευρώ, στις 18-10-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank,

δ. ποσού ύψους 210.000,00 Ευρώ, στις 06-11-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης Eurobank.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ως άνω ποσά είναι εμβάσματα τα οποία προέρχονται από το αρχικό κεφάλαιο, που πιστώθηκε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην Τράπεζα SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο δυνάμει της καθ' όλα νόμιμης και στο ακέραιο φορολογημένης αιτίας της πωλήσεως μετοχών ανωνύμων εταιρειών στην Ελλάδα, έχοντας, στο μεταξύ, απλώς μετακινηθεί, για λόγους καλύτερης διαχειρίσεως, μεταξύ του ατομικού του λογαριασμού στην Τράπεζα SOCIETEGENERALE στο Λουξεμβούργο και του τηρουμένου στην ίδια αυτή Τράπεζα λογαριασμού της εταιρείας με την επωνυμία «.....», της οποίας αποτελεί τον πραγματικό δικαιούχο σε ποσοστό 100%.

Ο έλεγχος δεν είχε κάνει δεκτό τον ως άνω ισχυρισμό σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου διότι όπως αναφέρεται σ' αυτή.

«..... και εκτός των ήδη αναφερθέντων, ο έλεγχος θέλει να επισημάνει για το πιστοποιητικό της SOCIETEGENERALE(σχετ 1) και η αναφορά του ότι είναι ο πραγματικός δικαιούχος της εταιρείας, δηλαδή μία εταιρία η οποία ανήκει σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για την οποία δεν γνωρίζουμε την δραστηριότητα της, δεν μπορεί να γίνει δεκτό, δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση απαιτείται:

1. Προσκόμιση επικυρωμένων νομιμοποιητικών εγγράφων της αλλοδαπής εταιρείας (καταστατικό κ.λ.π.).

2. Να εξεταστεί η σχέση του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου με την αλλοδαπή εταιρεία.

3. Προσκόμιση τραπεζικών δικαιολογητικών για τη μεταφορά των χρημάτων από λογαριασμό της αλλοδαπής εταιρείας, στον εξεταζόμενο τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου προσώπου.

4. Προσκόμιση των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η αλλοδαπή εταιρεία.

5. Διερεύνηση της αιτίας προέλευσης (π.χ. μέρισμα κ.λ.π.) του ποσού της πίστωσης και εξετάζεται η υποχρέωση απόδοσης φόρου κατά περίπτωση.

6. Εξετάζεται η φορολογική αντιμετώπιση των πιστώσεων στο όνομα του φυσικού προσώπου, φορολογικού κατοίκου Ελλάδας με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις στην φορολογία εισοδήματος, σε συνδυασμό με την υφιστάμενη Σ.Α.Δ.Φ. που έχει υπογράψει η Ελλάδα με το Λουξεμβούργο.

7. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την προέλευση και την αιτία των πιστώσεων, και επομένως ο έλεγχος δεν δύναται να διαπιστώσει εάν τα συγκεκριμένα ποσά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί, τότε συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 Ν 2238/1994, ορίζεται ότι :«Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που

προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.»

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τα κάτωθι νέα στοιχεία :

Σχετ. 2 Καταστατικό της εταιρίας Λουξεμβούργου με APOSTILLE και μεταφρασμένο στην Ελληνική γλώσσα,

Στο έγγραφο αυτό αναγράφεται η 29^η Δεκεμβρίου 2011 ως ημερομηνία σύστασης της εταιρίας αυτής.

Η κάλυψη του συνολικού κεφαλαίου ύψους 300.000,00 ευρώ έγινε με μετρητά από τον κο

Σχετ. 3 Απόσπασμα μητρώου Εμπορίου & Εταιριών Λουξεμβούργου της εταιρίαςμε APOSTILLE και επίσημα μεταφρασμένο στην Ελληνική γλώσσα.

Στο έγγραφο αυτό, αναγράφεται ως ημερομηνία σύστασης της εταιρίας η 29^η Δεκεμβρίου 2011 με εταιρικό κεφάλαιο 300.000,00 ευρώ.

Σχετ. 4 Πιστοποιητικό από το συμβολαιογραφικό γραφείο “PaulBettingen” που αφορά τη εταιρίαμε APOSTILLE και επίσημα μεταφρασμένο στην Ελληνική γλώσσα.

Στο έγγραφο αυτό, αναγράφεται ως ημερομηνία σύστασης της εταιρίας η 29^η Δεκεμβρίου 2011 με εταιρικό κεφάλαιο 300.000,00 ευρώ.

Σχετ. 5 Μητρώο Μετόχων της εταιρίαςμε APOSTILLE και επίσημα μεταφρασμένο στην Ελληνική γλώσσα.

Στο έγγραφο αυτό, αναγράφεται ως μοναδικός μέτοχος ομε χρηματικές καταβολές ύψους 300.000,00 ευρώ την 29-12-2011.

Σχετ. 7 Συνοπτικός Ισολογισμός της εταιρίαςστην ελληνική γλώσσα της 31-12-2012 με σφραγίδα και υπογραφή της εταιρίαςκαι ξενόγλωσσο έγγραφο, μη μεταφρασμένο από όπου διακρίνεται η επωνυμίακαι έχει τίτλο “.....” με σφραγίδα και υπογραφή της εταιρίας

Σχετ. 8 Ξενόγλωσσο έγγραφο μη μεταφρασμένο το οποίο διακρίνεται ο τίτλος “.....” με σφραγίδα και υπογραφή της εταιρίας

Επίσης ξενόγλωσσο έγγραφο με σφραγίδα και υπογραφή της εταιρίας με τίτλο Από την ανάλυση του ανωτέρω εγγράφου προκύπτουν καταβολές ποσών προς τον ως εξής:

DATE	WORDING	TOTAL AMOUNT IN EUR
18.09.2012	TRANSFER TO M.REPAIMENT OF SHAREHOLDER LOAN	150.000,00
16.10.2012	TRANSFER TO M.REPAIMENT OF SHAREHOLDER LOAN	49.000,00
18.10.2012	TRANSFER TO M.REPAIMENT OF SHAREHOLDER LOAN	96.000,00
06.11.2012	TRANSFER TO M.REPAIMENT OF SHAREHOLDER LOAN	210.000,00

Επειδή για τα ως άνω νέα στοιχεία ο έλεγχος έχει πάρει θέση επί των στοιχείων αυτών στην έκθεση απόψεων που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με τον φάκελο της υπόθεσης.

Ειδικότερα στην έκθεση απόψεων αναφέρονται τα εξής:

" Η εταιρία με την επωνυμία «.....», έχει ως δικαιούχο σε ποσοστό 100% τον προσφεύγοντα.

Η εν λόγω εταιρία συστάθηκε την 29^η Δεκεμβρίου 2011 με ποσό 300.000,00 ευρώ από τον προσφεύγοντα το οποίο καταβλήθηκε με μετρητά. Το ποσό αυτό δεν γνωρίζουμε αν προέρχεται από ελεγχόμενο λογαριασμό κι αν έχει φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη.

Από το παραπάνω Σχετ. 8 προκύπτει η μεταφορά χρηματικών ποσών από λογαριασμό της αλλοδαπής εταιρείας, στον εξεταζόμενο τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου προσώπου.

Δεν έγινε γνωστό στον έλεγχο η ύπαρξη της εν λόγω εταιρείας, παρά μόνο κατά το στάδιο υποβολής των απόψεων του στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, χωρίς να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα νομιμοποιητικά έγγραφά της, ούτε προσκομίσθηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί που τηρεί η αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα, παρόλο που στο υπ' αριθμ/12-09-2017 Αίτημα Παροχής πληροφοριών άρθ. 14 Ν 4174/2013, είχε ζητηθεί από τον προσφεύγοντα:

«Κατάσταση με το σύνολο των χρηματοοικονομικών προϊόντων (ομόλογα, μετοχές, ρέπος κλπ) και των τραπεζικών λογαριασμών (ταμιευτηρίου, προθεσμίας, όψεως κλπ) που τηρούσατε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, στην αλλοδαπή, ατομικά ή ως συνδικαιούχος με οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα, στην οποία να αναγράφονται: α) το Πιστωτικό Ίδρυμα, β) το είδος προϊόντος (π.χ. λογαριασμός ταμιευτηρίου, ομόλογο κλπ), γ) ο αριθμός ταυτοποίησης του προϊόντος, δ) τα στοιχεία (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, Α.Φ.Μ.) των τυχόν συνδικαιούχων, ε) το νόμισμα και στ) το υπόλοιπο που εμφανίζει το κάθε προϊόν στις 31/12/2011 & 31/12/2012 όπως προκύπτει από σχετικές βεβαιώσεις των Πιστωτικών Ιδρυμάτων (χρηματικό ή αποτιμημένο υπόλοιπο, κατά περίπτωση) που θα μας συνυποβάλλετε».

Δεν προσκομίσθηκαν Ισολογισμός και Οικονομικές καταστάσεις της αλλοδαπής εταιρείας, νόμιμα μεταφρασμένα και επικυρωμένα σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, καθώς επίσης και νόμιμα έγγραφα από την αρμόδια φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν προέκυπτε υποχρέωση ή μη του προσφεύγοντα να φορολογηθεί στην Ελλάδα, λαμβανομένου υπόψη τη Σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των δύο χωρών.

Επισημαίνεται, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 Ν 2238/1994, ορίζεται ότι: «Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.»

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος."

Επειδή όπως πιο πάνω αναφέραμε ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/11-05-2018 υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας σε συνέχεια της με αρ. πρωτοκόλλου/26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, προσκόμισε στην υπηρεσία μας και επικαλείται επιπλέον Οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας με την επωνυμία «.....» για τη χρήση 2012. (ΣΧΕΤ. 1, 2 του υπομνήματος) . Τα στοιχεία αυτά η υπηρεσία μας με την με αρ. 41/11-05-2018 πράξη αναπομπής, ανέπεμψε στο ΚΕΦΟΜΕΠ προκειμένου να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν από τον έλεγχο και αν προκύψει θέμα επαναπροσδιορισμού της προσβαλλόμενης πράξης να αποστείλει στην υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή το ΚΕΦΟΜΕΠ, σε απάντηση της ως άνω αναπομπής μας απέστειλε με το με αρ. πρωτ./22-05-2018 (ΔΕΔΕΙ 2018/22-05-2018) διαβιβαστικό έγγραφο, το από 22/05/2018 σημείωμα ελέγχου βάσει των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν.

Επειδή ο έλεγχος σύμφωνα με το ως άνω σημεία ελέγχου, συνεκτιμώντας τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ορθά και νόμιμα ο αρχικός έλεγχος καταλόγισε **προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα για τις ως άνω πιστώσεις** καθότι από τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία δεν προκύπτει ότι αυτά προήλθαν από φορολογηθέντα εισοδήματα ή νομίμως απηλλαχθέντα.

Επειδή από το σύνολο των δεδομένων της υπόθεσης προκύπτει η πηγή των πιστώσεων για τις οποίες έγινε ο καταλογισμός από την ελέγχουσα υπηρεσία, χωρίς όμως να προκύπτει η αιτία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι " Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου."

Επομένως για τις υπό κρίση πιστώσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/94.

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση ,α) της υπ' αριθμ./22-12-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και β) της υπ' αριθμ./22-12-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση.

Χρήσεις	ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
2012	556.500	51.500	505.500

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013βάσει της παρούσας:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	1.353,83		1.353,83		1.353,83		
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	37,90		37,90		37,90		
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	2.489,00		2.489,00		2.489,00		
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	108.000,00		664.500,00		613.000,00		505.500
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	111.880,73		668.380,73		616.880,73		505.500
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	111.880,73		668.380,73		616.880,73		505.500

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	111.880,73		668.380,73		616.880,73	505.500
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	111.880,73		668.380,73		616.880,73	505.500

**Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου
εισοδήματος βάσει της παρούσας :**
ΧΡΗΣΗΣ 2012(Οικ. Έτος 2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	111880,73	668.380,73	616.880,73	
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	14.774,72	265.199,72	242.024,72	227.250,00
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων		41,87	41,87	41,87	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		8,37	8,37	8,37	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 108%			270.459,00	245.430,00	
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%				113.625,00	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%				87.923,03	
Τελικό ποσό προστίμου				201.549,03	201.549,03
Εισφορά Ελγά 2%		0,76	0,76	0,76	
Τέλος Επιτηδεύματος					
Σύνολο τελών & εισφορών	για καταβολή	14.825,72	535.709,72	443.624,75	428.799,03
	για επιστροφή				

Ως προς την ειδική εισφορά

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 3986/2011

Οικονομικό Έτος :2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΑΡΟΥΣΑΣ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	309.207,26		865.707,26		814.207,26		505.500,00

Συντελεστής εισφοράς	0,04		0,04		0,04		
Εισφορά	12.,368,29		34.628,29		32.568,29		20.200,00
Πρόσθετη εισφ. 108%			24.040,80		21.816,00		
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%					10.100,00		
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%					7.815,38		
Τελικό ποσό προστίμου					17.915,38		17.915,38
Σύνολο εισφοράς	12.,368,29		58.669,09		50.483,67		38.115,38

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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