



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 05 / 2018

Αριθμός Απόφασης **2760**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 από **26/01/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Μεγ. Βρετανίας, κατά της υπ' αριθμ. /**27-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προς διορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2009**, της υπ' αριθμ. /**27-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, καθώς και της υπ' αριθμ. /**27-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικονομικού έτους **2013**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **27/12/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

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 από **26/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, έγινε στις **29/12/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την με **A.B.M. E.O.E. /4-12-2013** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, παραγγέλθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, προκειμένου να διακριβωθεί αν με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που απεστάλησαν από τα πιστωτικά ιδρύματα και στα οποία εμπεριέχονταν χρηματικά ποσά που διακινήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών φυσικών προσώπων, προκύπτει η από μέρους των δικαιούχων-συνδικαιούχων των λογαριασμών αυτών τέλεση του αδικήματος της φοροδιαφυγής ή άλλων οικονομικής φύσεως αδικημάτων.

Περαιτέρω με την με **A.B.M. E.O.E. /2-12-2015** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, παραγγέλθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, προκειμένου να διακριβωθεί εάν τελέστηκαν εγκλήματα φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, με αντικείμενο στοιχεία που αφορούν σε τραπεζικούς λογαριασμούς Ελλήνων φορολογουμένων που τηρούνταν σε υποκατάστημα της ελβετικής τράπεζας UBS, τα οποία στοιχεία απεστάλησαν από τις αρμόδιες Γερμανικές Φορολογικές Αρχές στη Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, στα πλαίσια αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών. Μεταξύ των προσώπων (για τα οποία απεστάλησαν δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα και επιπροσθέτως διατηρούσαν λογαριασμό σε υποκατάστημα της ελβετικής τράπεζας UBS), ήταν και ο προσφεύγων, για τον οποίο σε συνέχεια της ως άνω A.B.M. E.O.E. /4-12-2013 Εισαγγελικής Παραγγελίας εκδόθηκαν από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος η με **A.B.M. E.O.E. Σ.Σ. /05-07-2016** παραγγελία, καθώς και η με **A.B.M. E.O.E. P.B. /05-04-2016** όμοια, για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν. 2523/97, ν. 3691/2008) από τον ανωτέρω, για τον οποίο και σχηματίστηκε ατομική δικογραφία. Με τις εν λόγω παραγγελίες παραδόθηκε στον έλεγχο και κλειστός φάκελος ο οποίος περιείχε οπτικό δίσκο (CD) με ηλεκτρονικά αρχεία με τραπεζικά δεδομένα.

Ακολούθως, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθμό /**22-12-2016** **εντολή μερικού ελέγχου** φορολογίας **εισοδήματος** από το γραφείο, για τα οικονομικά έτη **2001-2016**, προκειμένου να ελεγχθούν τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος που περιείχονταν τον ως άνω ψηφιακό δίσκο

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιείχονταν στο CD, στους οποίους ο προσφεύγων συμμετείχε ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα **από 01/01/2006 έως 31/12/2014**. Οι πιστώσεις αυτές, οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη αφενός το υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του επί του σημειώματος διαπιστώσεων, και αφετέρου α) η υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β /15-09-2017** (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, β) Οι αποφάσεις του **ΣτΕ 1738/2017** και **ΣτΕ 2934/2017** περί παραγραφής και γ) Οι υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1175, 1190, 1191 και 1192/2017 εγκύκλιοι του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφονται στις από **27/12/2017** εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και **εισφοράς αλληλεγγύης** της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε:

- 1) Προσαύξηση περιουσίας (άρθρο **48§3** εδ. **β' ν. 2238/94**) για το έτος **2013**, ποσού **70.000€**,
- 2) Εισόδημα Αλλοδαπής προέλευσης για το έτος **2008** ποσού **328.641,87€**

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εξέδωσε τις κατωτέρω οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 27/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2009	328.641,87€	131.801,75€	158.162,10€	289.963,85€
2	 - 27/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	70.000,00€	27.423,04€	29.616,88€	57.039,92€
3	 - 27/12/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2013		2.800,00€	3.024,00€	5.824,00€
Σύνολα				398.641,87€	162.024,79€	190.802,98€	352.827,77€

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

1. Εσφαλμένως χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή οι με α/α 36 και 37 πιστώσεις, ως εισόδημα αγνώστου πηγής και αιτίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 (αδικοιολόγητη προσαύξηση περιουσίας).
2. Εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί προκύπτουσας υπεραξίας (κέρδος) ύψους 325.820,87€ από την αγορά επενδυτικών προϊόντων το έτος 2004 και την πώληση αυτών το έτος 2008.
3. Απαλλαγή των (δήθεν κερδών από την πώληση των μεριδίων του βάσει του άρθρου 6 παρ. 1 περ. ι' του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και έλλειψη πλήρους, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας του ισχυρισμού της φορολογικής αρχής περί του αντιθέτου.
4. Εσφαλμένη υπαγωγή των τόκων αλλοδαπής προέλευσης στις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 24 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) αντί του άρθρου 12 του ίδιου νόμου
5. Εφαρμογή της ευμενέστερης αναδρομικής διάταξης περί υπολογισμού των πρόσθετων φόρων βάσει των αρχών της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης και της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, τα οποία **κρίνονται ως νέα στοιχεία**, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- ✓ Αντίγραφο επιστολής επιβεβαίωσης κατοικίας (**Σχ. 1**),
- ✓ Αντίγραφο εκτύπωσης κινήσεων του λογαριασμού της Alpha Bank (**Σχ. 2**),
- ✓ Αντίγραφο τραπεζικών παραστατικών, για την αιτιολόγηση της με α/α 36 ποσού 40.000€ πίστωσης (**Σχ. 3-8**)
- ✓ Αντίγραφο τραπεζικών παραστατικών, για την αιτιολόγηση της με α/α 36 ποσού 35.000€ πίστωσης (**Σχ. 9-12**)
- ✓ Αντίγραφο του υπ' αριθμ. /25-01-2012 συμβολαίου (**Σχ. 14**),
- ✓ Αντίγραφο πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου (**Σχ. 15**),
- ✓ Αντίγραφο τραπεζικών και λοιπών παραστατικών, σχετικών με την υπεραξία των 325.820,87€, που προέκυψε από τη ρευστοποίηση των επενδυτικών χρηματοοικονομικών προϊόντων (.....), που έλαβε χώρα σταδιακά κατά το έτος 2008 (**Σχ. 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37 και 38**)

Επειδή, μετά την προσκόμιση των ανωτέρω **νέων στοιχείων**, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις καθότι τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είχαν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά την σύνταξη της από **27/12/2017** έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με την υπ' αριθμ. /**22-05-2018** Πράξη ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας **ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π**, την οποία διαβιβάσαμε με το με αριθ. πρωτ. **ΕΞ2018 ΕΜΠ/22-05-2018** έγγραφό μας, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία, και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της.

Η ανωτέρω υπηρεσία, μετά τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα νέα στοιχεία, συνέταξε το από **25/05/2018** πόρισμα ελέγχου, το οποίο μας διαβίβασε με το με αριθμ. πρωτ. /**25-05-2018** έγγραφό της, το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ2018 ΕΜΠ /29-05-2018** από την υπηρεσία μας, με το οποίο **διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου** όπως κατά περίπτωση αναφέρονται στη συνέχεια της παρούσας.

1. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας, οι κατωτέρω πιστώσεις:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συν-δικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
36	2012	ΑΛΦΑ / 014-014			25/9/2012	40.000,00 €	2	40.000,00 €	
37	2012	ΑΛΦΑ / 014-014			8/10/2012	30.000,00 €	2	30.000,00 €	
Σύνολο						70.000,00 €		70.000,00 €	

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προκειμένου για την με **α/α 36** πίστωση της **25/09/2012** ποσού **40.000€**, ότι προέρχεται από έμβασμα από τον υπ' αριθ. προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό που τηρείται στην τράπεζα UBS, στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Alpha Bank, η δε τροφοδοσία του αλλοδαπού λογαριασμού της UBS προέρχεται από αποστολή ισόποσου εμβάσματος την 18/05/2012 από τον με αριθ. IBAN, τραπεζικό του λογαριασμό, και προκειμένου για την με **α/α 37** πίστωση της **08/10/2012** ποσού **30.000€**, ότι προέρχεται από έμβασμα από προσωπικό του αλλοδαπού τραπεζικό λογαριασμό που τηρείται στην τράπεζα UBS, στον ελεγχόμενο λογαριασμό της Alpha Bank, η δε τροφοδοσία του αλλοδαπού λογαριασμού της UBS προέρχεται από αποστολή εμβάσματος την 22/05/2012 ποσού 35.000€, από τον με αριθ. IBAN, τραπεζικό του λογαριασμό, προσκομίζει δε και επικαλείται τα κατωτέρω στοιχεία: α) Εκτύπωση κινήσεων κοινού πελατειακού λογαριασμού της τραπεζής ALPHA BANK με αριθ. IBAN: (Σχ.2), β) Διακανονισμένες εντολές πληρωμής και σχετικά extrait της τραπεζής Alpha Bank με ημερομηνία 18-5-2012 για μεταφορά ποσού 40.000€ και με ημερομηνία 22-5-2012 για μεταφορά ποσού 35.000€ (Σχ.3, 9, 10), γ) Αποδεικτικό πίστωσης ποσού 40.000€ στον υπ' αριθ. ελβετικό λογαριασμό της UBS με ημερομηνία 23-05-2012 (Σχ.5), δ) Αποδεικτικό χρέωσης ποσού 40.000 € και μεταφορά από τον υπ' αριθ. ελβετικό λογαριασμό της UBS, στον λογαριασμό της τράπεζας Alpha Bank με IBAN κατά την 26-09-2012 (Σχ.6), ε) Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγών της τραπεζής Alpha Bank (Σχ.7, 11) και στ) Βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) της τράπεζας Alpha Bank για τα ποσά των 40.000€ και 30.000€ (Σχ.8, 12).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

Επειδή με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... **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.... **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 περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **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 παρ. 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 προσαύξησή της. **5)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. **6)** Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. **7)** Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). **8)** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. 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. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. **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 όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(Σκέψη 7) ..., ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. ..., πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής

(Σκέψη 8) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής, ..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. ...

(Σκέψη 9) ..., Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου,

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, πέραν των ανωτέρω προσκομισθέντων στοιχείων, **δεν προσκομίζει αναλυτική κίνηση (extrait)** του ως άνω αλλοδαπού λογαριασμού της UBS, ώστε να εξακριβωθεί αν τα ποσά των εξερχόμενων εμβασμάτων ύψους 40.000€ κατά την 18-05-2012 και 35.000€ κατά την 22-05-2012, από τον με αριθ. IBAN τραπεζικό του λογαριασμό στην τράπεζα Alpha Bank στην Ελλάδα προς τον υπ' αριθ. προσωπικό του λογαριασμό στην τράπεζα UBS στην Ελβετία, παρέμειναν σε αυτόν μέχρι την μερική επανεισαγωγή τους στην Ελλάδα με τις επίμαχες πιστώσεις και δεν δαπανήθηκαν εν όλω ή εν μέρει στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό, ή αν ο αλλοδαπός λογαριασμός τροφοδοτήθηκε και με άλλα κεφάλαια από άγνωστες πηγές εισοδήματος. Άλλωστε δεν προκύπτει ότι η μη προσκόμιση της εν λόγω αναλυτικής κίνησης οφείλεται σε αντικειμενική αδυναμία χορήγησης αυτής από το αλλοδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν αποδείχθηκαν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, **τα προσκομισθέντα στοιχεία κρίνονται ως μη ικανοποιητικά και οι εδώ ισχυρισμοί του, απορρίπτονται.**

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών

και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων, **απορρίπτεται**, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται για ανάληψη και επανακατάθεση μετρητών, ούτε αποδεικνύεται ότι έγινε εξαγωγή και επανεισαγωγή των ίδιων χρηματικών κεφαλαίων.

Επειδή τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το διαθέσιμο οικογενειακό του εισόδημα από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών από 101/01/1994 έως 31/12/2012, ανήλθε στο ποσό των **13.593.934,68€**, και ως εκ τούτου είχε δυνατότητα μεταφοράς χρηματικών κεφαλαίων, που έχουν ήδη φορολογηθεί σε προγενέστερες χρήσεις, από λογαριασμό της αλλοδαπής στον ελεγχόμενο λογαριασμό που κατατέθηκαν οι επίμαχες πιστώσεις συνολικού ποσού 70.000€, πλην όμως στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία των πραγματικών χρηματικών ροών και κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/1994, οι οποίες αφορούν σε εναλλακτικό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος, και ως εκ τούτου οι εδώ ισχυρισμοί του, **απορρίπτονται**.

2. Εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί προκύπτουσας υπεραξίας (κέρδος) ύψους 325.820,87€ από την αγορά επενδυτικών προϊόντων το έτος 2004 και την πώληση αυτών το έτος 2008

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισόδημα κινήτων αξιών αλλοδαπής και ειδικότερα:

Επενδυτικό - χρηματοοικονομικό προϊόν	Αξία Αγοράς	Αξία πώλησης	Υπεραξία
.....	520.241,22€	846.062,09€	325.820,87€
Σύνολα			325.820,87€

Επειδή ο προσφεύγων σε απάντηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 υπέβαλλε στην ελέγχουσα φορολογική Αρχή τις απόψεις του με το υπ' αριθμ./20-12-2017 υπόμνημά του, Με το εν λόγω υπόμνημα και σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα με αυτό στοιχεία προέκυψε ότι από τη ρευστοποίηση των επενδυτικών χρηματοοικονομικών προϊόντων (.....), που έλαβε χώρα σταδιακά κατά το έτος 2008, ο προσφεύγων εισέπραξε συνολικά το ποσό των 846.062,09€, ενώ κατέβαλε για την αγορά τους το ποσό των 520.241,22€.

Επειδή ο προσφεύγων σχετικά με την υπεραξία ποσού **325.820,87€** που καταλογίστηκε από τη φορολογική Αρχή, ισχυρίζεται ότι:

Στις 10/03/2004 αγοράστηκαν **740 μερίδια** στο επενδυτικό κεφάλαιο, έναντι συνολικού ποσού **100.241,22€**, όπως αποδεικνύεται από τον με στοιχεία λογαριασμό - πίνακα χρηματιστηρίου (**Σχετ.16**). Στις 31-3-2008 δόθηκε η υπ' αριθ. εντολή για τη ρευστοποίηση του συνόλου των μεριδίων, με Η ρευστοποίηση ολοκληρώθηκε στις 07/04/2008 και ακολούθησε η πίστωση του ποσού **106.668,97€** στον υπ' αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα UBS (**Σχετ.23**), και επομένως από την πώληση των 700 μεριδίων **προέκυψε υπεραξία ποσού 6.427,75€** (ήτοι: τιμή πώλησης: 106.668,97€ μείον τιμή κτήσης: 100.241,22€).

Στις 05/04/2004, αγοράστηκαν **23.409 μερίδια** στο επενδυτικό κεφάλαιο Διεθνή Κωδικό Αναγνώρισης Κινητών Αξιών (.....) έναντι συνολικού ποσού **420.000€** (649.919,25 CHF), όπως αποδεικνύεται από τον με στοιχεία λογαριασμό-πίνακα χρηματιστηρίου, ως εστάλη από την UBS (**Σχετ.17**). Από την κίνηση των περιουσιακών στοιχείων του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί στην ελβετική τράπεζα UBS (Statement of Assets), προκύπτει ότι κατά την 31-12-2005 το υπόλοιπο του ελεγχόμενου λογαριασμού στη UBS ήταν αρνητικό, ήτοι 271 δολάρια ΗΠΑ (**Σχετ.18**).

Στις 22/06/2006, τα ανωτέρω δυο επενδυτικά προϊόντα (μετοχές των), εισήχθησαν προς κατάθεση και φύλαξη-διαχείριση στην τράπεζα UBS και συνδέθηκαν με τον υπ' αριθ. ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην ελβετική τράπεζα UBS, όπως αποδεικνύεται από το με ημερομηνία 22/06/2006 έγγραφό της (**Σχετ.19**).

Κατά την **31-12-2006 το υπόλοιπο του λογαριασμού**, μετά την τοποθέτηση των ως επενδυτικών προϊόντων (700 μτχ του και 23.409 μετοχές του) είχε διαμορφωθεί στα **950.612 δολάρια ΗΠΑ ή 720.925,22€ (Σχετ.20)**.

Κατά την **31-12-2007 το υπόλοιπο του λογαριασμού**, μετά την μεταβολή της αξίας των επενδυτικών προϊόντων διαμορφώθηκε στα **774.411€ (Σχετ.21)**.

Εντός του έτους 2008, το σύνολο σχεδόν των μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου ρευστοποιήθηκαν, ενώ όσον αφορά τα μερίδια του, λόγω χρεοκοπίας και θέσης αυτού σε εκκαθάριση, ένα μέρος αυτών (των μεριδίων) ρευστοποιήθηκε, ενώ σημαντικός αριθμός αυτών κατέστησαν μη ρευστοποιήσιμα (**Σχετ. 22**).

Σχετικά με την υπεραξία από τη πώληση των μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου, την οποία του αποδίδει ο έλεγχος, κατόπιν πρόσθετων στοιχείων και διευκρινίσεων που δόθηκαν στον προσφεύγοντα από τη διαχειρίστρια τράπεζα UBS, λόγω της χρεωκοπίας τουεντός του έτους 2008, ισχυρίζεται ότι από την αγορά και την πώληση των μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου, δεν προέκυψε υπεραξία, αλλά αντιθέτως ζημία.

Επειδή με το υπ' αριθμ. /**25-05-2018** έγγραφό του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π μας απέστειλε τα πορίσματά του σε απάντηση της υπ' αριθμ. /**22-05-2018 Πράξης Αναπομπής** του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, και στο από 25/05/2018 πόρισμα ελέγχου, αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την υπεραξία που προέκυψε από την πώληση επενδυτικών προϊόντων:

«Προκειμένου να εξακριβώσουμε τη βασιμότητα του εν λόγω ισχυρισμού του προσφεύγοντος, διενεργήσαμε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα νέα στοιχεία που αυτός προσκομίζει και επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

1. Στις 05/04/2004 **αγοράστηκαν**, με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού της UBS, 23.409 μερίδια στο επενδυτικό κεφάλαιο με, έναντι συνολικού ποσού **420.000€ (Σχετ. 17)**.

2. Στις 30/06/2008, δόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ρευστοποίησης (επαναγοράς) 17.853 μεριδίων του με η οποία ολοκληρώθηκε στις 07/10/2008 με την αντίστοιχη πίστωση ποσού 185.280,17€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα UBS (**Σχετ. 24**). Ωστόσο η διαχειρίστρια τράπεζα με την υπ' αριθ. εντολή αντιστροφής της επαναγοράς, η οποία ολοκληρώθηκε στις 18/11/2008, χρέωσε ισόποσα τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος με το ποσό των 185.280,17€, ήτοι την αξία των 17.853 μεριδίων του, κατόπιν εντολής του ειδικού εκκαθαριστή (**Σχετ. 25**). Η εν λόγω συναλλαγή, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος έλαβε χώρα, λόγω της χρεωκοπίας τουκαι της θέσης αυτού σε εκκαθάριση εντός του έτους 2008.

3. Στις 30/06/2008, δόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ρευστοποίησης (επαναγοράς) 13.196 μεριδίων του με, η οποία ολοκληρώθηκε στις 18/11/2008 με την αντίστοιχη πίστωση ποσού 184.329,70€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα UBS (**Σχετ. 26**). Ωστόσο, η διαχειρίστρια τράπεζα με την υπ' αριθ. εντολή αντιστροφής της επαναγοράς, η οποία ολοκληρώθηκε στις 18/11/2008, χρέωσε ισόποσα τον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος με το ποσό των 184.329,70€, ήτοι την αξία των 13.196 μεριδίων του, κατόπιν εντολής του ειδικού εκκαθαριστή (**Σχετ. 27**). Η εν λόγω συναλλαγή, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος έλαβε χώρα, λόγω της χρεωκοπίας και της θέσης αυτού σε εκκαθάριση εντός του έτους 2008.

4. Στις 30/06/2008, δόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ρευστοποίησης (επαναγοράς) 13.196 μεριδίων του με, η οποία ολοκληρώθηκε στις 18/11/2008 με αντίστοιχη πίστωση ποσού 185.252,51€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα UBS (**Σχετ. 28**).

5. Στις 04/12/2008, πραγματοποιήθηκε πρόσθετη πληρωμή για την ρευστοποίηση των 13.196 μεριδίων του με αντίστοιχη πίστωση ποσού 92.322,86€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα UBS (**Σχετ. 29**).

6. Στις 12/12/2008, πραγματοποιήθηκε πρόσθετη πληρωμή για την ρευστοποίηση των 13.196 μεριδίων του με αντίστοιχη πίστωση ποσού 92.207,88 € στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα UBS (**Σχετ. 30**).

Οι παραπάνω συναλλαγές συνοπτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Ημερομηνία	Είδος Συναλλαγής	Αριθμός Μεριδίων	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Μεριδίων
05/04/2008	Αγορά	23.409 τεμ	420.000,00 €		23.409 τεμ
07/10/2008	Επαναγορά	17.853 τεμ		185.280,17 €	41.262 τεμ
18/11/2008	Αντιστροφή Επαναγοράς	-17.853 τεμ	185.280,17 €		23.409 τεμ
18/11/2008	Επαναγορά	13.196 τεμ		184.329,70 €	36.605 τεμ
18/11/2008	Αντιστροφή Επαναγοράς	-13.196 τεμ	184.329,70 €		23.409 τεμ
18/11/2008	Πώληση	-13.196 τεμ		185.252,51 €	10.213 τεμ
04/12/2008	Πρόσθετη Πληρωμή			92.322,86 €	10.213 τεμ
12/12/2008	Πρόσθετη Πληρωμή			92.207,88 €	10.213 τεμ

Συνεπώς από τα 23.409 μερίδια του που αρχικά είχε αγοράσει ο προσφεύγων, προέβη κατά τα ανωτέρω στην πώληση 13.196 εξ αυτών, παρέμειναν δε στην κατοχή του 10.213 μερίδια, κάτι που επιβεβαιώνεται και από το statement της 31-12-2008 της τράπεζας UBS (Σχετ. 22).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα ποσά που εν τέλει πιστώθηκαν στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα UBS από τη ρευστοποίηση των 13.196 μεριδίων του, είναι τα εξής: α) 185.252,51€, β) 92.322,86€ και γ) 92.207,88€, ήτοι το συνολικό ποσό των 369.783,25€.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι, η τιμή κήσης των 23.409 μεριδίων του κατά την 5-4-2004, ανήλθε στο ποσό των 420.000€, ήτοι 17,9418€ ανά μερίδιο, προκύπτει ότι η τιμή κήσης των 13.196 μεριδίων, που εν τέλει ρευστοποιήθηκαν ανήλθε στο ποσό των 236.760,22€.

Αντίστοιχα, η συνολική τιμή πώλησης των ανωτέρω μεριδίων, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, ανήλθε στο ποσό των **369.783,25€**, κατά συνέπεια από τη συγκεκριμένη πράξη, προέκυψε **υπεραξία**, η οποία ανήλθε στο ποσό των **133.023,03€** και όχι στο ποσό των 325.820,87€, όπως αρχικά είχε προσδιορίσει ο έλεγχος, όπως συνοπτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πωληθέντα μερίδια	Αξία Αγοράς	Αξία Πώλησης	Υπεραξία
13.196 τεμ	236.760,22 €	369.783,25 €	133.023,03 €

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Πέραν του ποσού των 133.023,03€, είχε προκύψει επιπλέον υπεραξία, ποσού 6.427,75€, από την πώληση του επενδυτικού κεφαλαίου»

Επειδή από την απάντηση της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, που συντάχθηκε συνεπεία της Πράξης Αναπομπής του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή και το **υπόμνημα νέα στοιχεία**, προκύπτει ότι από την πώληση του επενδυτικού προϊόντος προέκυψε υπεραξία συνολικού ποσού **133.023,03€**, και από την πώληση του προέκυψε υπεραξία συνολικού ποσού **6.427,75€**, **άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας**

Ως εκ τούτου, κατά το έτος 2008, προέκυψε εισόδημα από **κινητές αξίες (άρθρου 24§1δ' του ν. 2238/1994)** ποσού **139.450,78€**, ήτοι:

Επενδυτικό Προϊόν	Πωληθέντα μερίδια	Αξία Αγοράς	Αξία Πώλησης	Υπεραξία
.....	13.196 τεμ	236.760,22 €	369.783,25 €	133.023,03 €
.....	740 τεμ	100.241,22 €	106.668,97 €	6.427,75 €
Σ Υ Ν Ο Λ Ο				139.450,78 €

3. Απαλλαγή των κερδών από την πώληση των μεριδίων τουβάσει του άρθρου 6§1 περ. ι' του ν. 2238/1994 και έλλειψη πλήρους, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας του ισχυρισμού της φορολογικής αρχής περί του αντιθέτου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 3 περ. ι' του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) απαλλάσσονται από το φόρο προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α') και του Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών των αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, επιφυλασσόμενων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Ν. 3283/2004 και της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Ν. 2778/1999. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και για τα αμοιβαία κεφάλαια που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου / Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΟΧ/ΕΖΕΣ)».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πράξεις αγοράς των αμοιβαίων κεφαλαίων έλαβαν χώρα στο Δουβλίνο και στη Ζυρίχη, ενώ η πώλησή τους διενεργήθηκε από τη διαχειρίστρια, ήτοι εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου αντίστοιχα (**Σχετ. 16 και 17**) και ως εκ τούτου η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία απαλλάσσεται από τη φορολογία σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή από την γραμματική διατύπωση του άρθρου 6 § 3 περ. ι' του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) προκύπτει ότι είναι αδιάφορο το πού έλαβαν χώρα οι πράξεις αγοράς των εν λόγω αμοιβαίων κεφαλαίων, αλλά κρίσιμο στοιχείο για την υπαγωγή σε φόρο ή την απαλλαγή από αυτόν της πρόσθετης αξίας που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών των αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, αποτελεί ο τόπος εγκατάστασης των αμοιβαίων κεφαλαίων. Επιπλέον, από την έρευνα που διενεργήθηκε στο διαδίκτυο, διαπιστώθηκε ότι, η έδρα των ως άνω αμοιβαίων κεφαλαίων βρισκόταν σε χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εκτός Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) και Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών και συγκεκριμένα οι έδρες των κεφαλαίωνβρίσκονταν στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους (British Virgin Islands) και στις Φιλιππίνες (Philippines) αντίστοιχα και κατά συνέπεια η τυχόν υπεραξία (κέρδος) από τη ρευστοποίηση των τίτλων δεν τυχάνει της απαλλαγής της περίπτωσης ι' της παραγράφου 3 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου πρέπει να υπαχθεί σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (του άρθρου 24 του ν.2238/1994).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

4. Εσφαλμένη υπαγωγή των τόκων αλλοδαπής προέλευσης στις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 24 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) αντί του άρθρου 12 του ιδίου νόμου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8§2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253) **και ίσχυε κατά το οικ. έτος 2009 «1)** Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από: α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμιευτήριο, που είναι στην Ελλάδα. β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων,... Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στους τόκους από καταθέσεις στην αλλοδαπή ή από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε αυτή, καθώς και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδίδονται από θυγατρικές εταιρείες ημεδαπών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και δύνανται να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εμποτικών κεφαλαίων για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, σύμφωνα με τις εκάστοτε πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, όταν όλα τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από φυσικά ή πρόσωπα, κατοίκους Ελλάδος. 2) Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων».

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης επί των τόκων της αλλοδαπής που ανήλθαν στο ύψος των **2.821€**, **εφαρμόστηκαν οι γενικές διατάξεις** του άρθρου 24 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.),

Επειδή από την έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και με το από 02/02/2018 Σημείωμα Αιτιολογημένων Απόψεων που συντάξε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης:

«... Κατά τη σύνταξη της ως άνω Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση της υπ' αρ./27.12.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2008 έως 31.12.2008), για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης επί των τόκων της αλλοδαπής που ανήλθαν στο ύψος των 2.821 €, εκ παραδρομής εφαρμόστηκαν οι γενικές διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) αντί των διατάξεων του άρθρου 12 του ίδιου νόμου. Κατόπιν των ανωτέρω, φρονούμε ότι στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της υπηρεσίας σας η προσβαλλόμενη υπ' αρ./27.12.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2008 έως 31.12.2008), ως προς τον συγκεκριμένο αυτοτελή ισχυρισμό του προσφεύγοντος, **χρήζει επανεξέτασης**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1069/2014».

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **εκ παραδρομής εφαρμόστηκαν οι γενικές διατάξεις** του άρθρου 24 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) αντί των διατάξεων του άρθρου 12 του ίδιου νόμου και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **δεκτός**.

Συγκεκριμένα, **η φορολογική υποχρέωση από τους τόκους αλλοδαπής ποσού 2.821,00€, ανέρχεται σε 282,10€**

5. Εφαρμογή της ευμενέστερης αναδρομικής διάταξης περί υπολογισμού των πρόσθετων φόρων βάσει των αρχών της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης και της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του **άρθρου 53 του ίδιου νόμου**, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017** (Α' 201) 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»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2 του ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών,

κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης 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 ΣΤΕ»

Επειδή 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 συνδιασμένες διατάξεις του άρθρου **49 §§ 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 από **26/01/2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Μεγ. Βρετανίας, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. /**27-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2009**, της υπ' αριθμ. /**27-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, καθώς και της υπ' αριθμ. /**27-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικ. έτους **2013**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,

Α. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2009						
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα	211.864,22€		211.864,22€		211.864,22€	
Γ. Από Κινητές Αξίες			328.641,87€		139.450,78€	
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	52.367,60€		52.367,60€		52.367,60€	
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	264.231,82€		592.873,69€		403.682,60€	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994	18,79€		18,79€		18,79€	
ΦΟΡΟΛ/ΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ)	264.213,03€		592.854,90€		403.663,81€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ					2.821,00€	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικον. Έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φόρος Κλίμακας	96.925,21€		228.726,96€		153.050,52€		56.125,31€
Πλέον: Φόρος αρ.12 ν.2238					282,10€		
Μειώσεις από το φόρο	1.214,84€		1.214,84€		1.214,84€		
Φόρος που αναλογεί	95.710,37€		227.512,12€		152.117,78€		56.407,41€
Συμπληρωματικός φόρος	3.339,22€		3.339,22€		3.339,22€		
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισοδ.	99.049,59€		230.851,34€		155.457,00€		56.407,41€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	-48.857,37€		-48.857,37€		-48.857,37€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	50.192,22€		181.993,97€		106.599,63€		56.407,41€
Τέλη χαρτί/μου	6.678,44€		6.678,44€		6.678,44€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	1.335,69€		1.335,69€		1.335,69€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	44.424,44€		44.424,44€		44.424,44€		
Σύνολο	102.630,79€		234.432,54€		159.038,20€		56.407,41€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			158.162,10€				
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%					28.203,71€		28.203,71€
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13 53 μήνες x 0,73% 38,69%					21.824,03€		21.824,03€
Γενικό Σύνολο	102.630,79€		392.594,64€		209.065,93€		106.435,14€

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	2.834,46€		2.834,46€		2.834,46€	
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις	35.395,92€		35.395,92€		35.395,92€	
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			70.000,00€		70.000,00€	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	38.230,38€		108.230,38€		108.230,38€	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικον. Έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φόρος Κλίμακας	8.700,63€		36.123,67€		36.123,67€		27.423,04€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	8.700,63€		36.123,67€		36.123,67€		27.423,04€
Συμπληρωματικός φόρος	87,66€		87,66€		87,66€		
Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	8.788,29€		36.211,33€		36.211,33€		27.423,04€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	-35.928,67€		-35.928,67€		-35.928,67€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	-27.140,38€		282,66€		282,66€		27.423,04€
Τέλη χαρτ/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο							
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους							
Εισφορά Αλληλεγγύης	87,66€		87,66€		87,66€		
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος	17,53€		17,53€		17,53€		
Σ ύ ν ο λ ο	-27.035,19€		387,85€		387,85€		27.423,04€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί		92,34€		92,34€		92,34€	
Σ ύ ν ο λ ο		-26.942,85€		480,19€		480,19€	27.423,04€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				29.616,88€			
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13						13.711,52€	13.711,52€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13							
53 μήνες x 0,73%						10.609,97€	10.609,97€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο		-26.942,85€		30.097,07€		24.801,68€	51.744,53€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Εισφοράς Αλληλεγγύης Οικ. Έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Εισόδημα Εισφοράς Αλληλ.	112.840,38€		182.840,38€		182.840,38€		
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%		4,0%		4,0%		
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	4.513,62€		7.313,62€		7.313,62€		2.800,00€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος							
	4.513,62€		7.313,62€		7.313,62€		2.800,00€
Σ ύ ν ο λ ο	4.513,62€		7.313,62€		7.313,62€		2.800,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				3.024,00€			
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13						1.400,00€	1.400,00€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13							
53 μήνες x 0,73%						1.083,32€	1.083,32€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο	4.513,62€		10.337,62€		9.796,94€		5.283,32€

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι επεικέστερες κυρώσεις στις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν υπολογιστεί ως ο κατωτέρω πίνακας:

Αριθμός - Ημερί/α πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας Ύλης	Διαφορά φόρου	Πρόσθετοι φόροι	Πρόσθετοι φόροι			Ευνόικότερη κύρωση (3) = min[(1); (2)]	Σύνολο Καταλογισμού
					ν. 2523/1997 (1)	άρθ. 58 ν. 4174/13	άρθ. 53 ν. 4174/13	Σύνολο (2)		
..... - 27/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2009	139.450,78€	56.407,41€	67.688,89€	28.203,71€	21.824,03€	50.027,74€	50.027,74€	106.435,15€
..... - 27/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	70.000,00€	27.423,04€	29.616,88€	13.711,52€	10.609,97€	24.321,49€	24.321,49€	51.744,53€
..... - 27/12/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2013		2.800,00€	3.024,00€	1.400,00€	1.083,32€	2.483,32€	2.483,32€	5.283,32€

Β. Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Συνολικό Ποσό καταλογισμού βάσει Ελέγχου	Παρούσας Απόφασης		
					Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	 - 27/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2009	139.450,78€	56.407,41€	50.027,73€	106.435,14€
2	 - 27/12/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	70.000,00€	27.423,04€	24.321,49€	51.744,53€
3	 - 27/12/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2013		2.800,00€	2.483,32€	5.283,32€
Σύνολα					86.630,45€	76.832,54€	163.462,99€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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