



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

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

Καλλιθέα 08-07-2016

Αριθμός απόφασης: 2507

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά:

Α. της με αριθμ. /09-02-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχων Φορολογούμενων

Μεγάλου Πλούτου που αφορά το οικον. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009),

Β. της με αριθμ./09-02-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχων Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου που αφορά το οικον. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010),

Γ. της με αριθμ./09-02-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχων Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου που αφορά το οικον. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011),

Δ. της με αριθμ./09-02-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχων Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου που αφορά το οικον. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2012),

Ε. της με αριθμ./09-02-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Φόρου Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθρου 5 ν.3833/2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχων Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου, που αφορά το οικον. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009).

ΣΤ. της με αριθμ./09-02-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Φόρου Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχων Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου, που αφορά το οικον. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010).

5. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εισφορών κλπ φορολογιών του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2009, 01-01/31-12-2010, 01-01/31-12-2011 και 01-01/31-12-2012.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση πράξεων 15-2-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και των στοιχείων που κατέθεσε ο προσφεύγων με τα με αρ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ και ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ υπομνήματα στην συνέχεια της με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/18-4-2016 «κλήσης για αποστολή στοιχείων και έγγραφη ακρόαση», επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./9.2.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 100.188,87 Ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 120.226,64 Ευρώ, που αφορούν το οικονομικό έτος 2010 (τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009),

Με την υπ' αριθμ./9.2.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 153.522,26 Ευρώ, αχρεωστήτως επεστράφης φόρος ποσού 203,51 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 175.240,79 Ευρώ, που αφορούν το οικονομικό έτος 2011 (τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010),

Με την υπ' αριθμ./9.2.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 149.983,56 Ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 14.274,74 Ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 144.547,33 Ευρώ, που αφορούν το οικονομικό έτος 2012 (τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011),

Με την υπ' αριθμ./9.2.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 43.920,80 Ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 4.863,42 Ευρώ, και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 31.227,66 ευρώ που αφορούν το οικονομικό έτος 2013 (τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2012),

Με την υπ' αριθμ./9.2.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρ. 5 του Ν. 3833/2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 2.863,64 Ευρώ και πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 3.436,36 Ευρώ, που αφορούν το οικονομικό έτος 2010 (τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009) και

Με την υπ' αριθμ./9.2.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.275,18 Ευρώ και πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 16.802,69 Ευρώ, που αφορούν το οικονομικό έτος 2011 (τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010).

Οι διαφορές κυρίων φόρων, εισφορών, προσθέτων φόρων προέκυψαν κατόπιν έλεγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην συνέχεια της διαπίστωσης εμβασμάτων στο εξωτερικό στα ως άνω οικονομικά έτη, για τα οποία, μετά την αφαίρεση των κριθέντων από τον έλεγχο ως «εμπορικών εμβασμάτων» , για τα υπόλοιπα προς δικαιολόγηση κρίθηκε από τον έλεγχο ότι για μέρος αυτών, δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί η πηγή των καταθέσεων, τα οποία καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994.

Τα διαπιστωθέντα εμβάσματα , τα ποσά προς δικαιολόγηση και η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, συνολικά ανά έτος έχουν ως εξής:

Οικ. Έτος	Χρήση	Πλήθος εμβασμάτων	Ποσό εμβασμάτων	Ποσό εμβασμάτων προς δικαιολόγηση	Διαπιστωθείσα από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994
2010	2009	30	.....	.....	.....
2011	2010	69	.....	.....	.....
2012	2011	54	.....	.....	.....

2013	2012	20	.....	.....	.....
Σύνολα		173	.....	.....	.....

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. 1.1 Ισχυρίστηκε ότι ο έλεγχος, κατ' ασφαλή εκτίμηση και αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε και κατ' ασφαλή αξιολόγηση των εξηγήσεων που έδωσε με τα από 30.11.2015 και 14.12.2015 έγγραφα υπομνήματά του, ασφαλή δεν αποδέχθηκε ως εμπορικά τα εμβάσματα, που αφορούν την εταιρεία "....." (με διακριτικό τίτλο), της οποίας είναι ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής.

1.2 Ισχυρίστηκε ότι ο έλεγχος, κατ' ασφαλή εκτίμηση και αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε και κατ' ασφαλή αξιολόγηση των εξηγήσεων που έδωσε με τα από 30.11.2015 και 14.12.2015 έγγραφα υπομνήματά του, ασφαλή δεν αποδέχθηκε ως εμπορικά τα κάτωθι εμβάσματα, που αφορούν την εταιρεία συμφερόντων του (Cyprus) Ltd, η οποία είναι υπαρκτή εταιρεία με πλήρη εμπορική δραστηριότητα στην Κύπρο επί σειρά ετών.

2. 2.1. Ισχυρίστηκε ότι , εκτός από τα εμβάσματα που αφορούν σε εμπορικούς σκοπούς, στο υπό εξέταση διάστημα διενήργησε, επιπλέον των ανωτέρω στο πρώτο λόγο της προσφυγής του αναφερόμενων, και τα εξής εμβάσματα:
 - α). εν συνόλω εξήντα οκτώ (68) εμβάσματα, συνολικού ποσού 767.330,66 Ευρώ και 107.553,94 GBP, τα οποία αφορούσαν σε νόμιμες κινήσεις προσωπικών κεφαλαίων του, τα οποία κεφάλαια έχουν αρχική προέλευση τραπεζικές καταθέσεις του στην Κύπρο, ήτοι τα εμβάσματα που στον πίνακα της έκθεσης ελέγχου αναφέρονται με αριθμούς 1, 17, 19 - 28, 32 -34, 36, 38 - 40, 42 - 55, 67 - 73, 75 - 76, 78 - 88, 100, 110, 137, 154 -165 και Οι μεταφορές αυτές έχουν γίνει κατά κύριο λόγο στην Κύπρο, όπου διατηρεί κύρια προσωπικά και οικογενειακά του συμφέροντα, καθώς και στο Ηνωμένο Βασίλειο, στο οποίο ταξιδεύει τακτικά για επαγγελματικούς λόγους τόσο ο ίδιος, όσο και ο υιός του, , επ' ονόματι του οποίου έχουν γίνει τα προς το Ηνωμένο Βασίλειο εμβάσματα.
 - β). τα υπ' αριθμ. (με βάση την αρίθμηση του πίνακα) 11, 13, 15, 18, 16, 31, 117, 128 και 147 εμβάσματα, συνολικού ποσού 71.805 Ευρώ και 143.708,35 USD, τα οποία αφορούν σε πληρωμές από νόμιμα κεφάλαιά του διαφόρων τιμημάτων προϊόντων και υπηρεσιών με δικαιούχους στην αλλοδαπή.

2.2. Ισχυρίστηκε ότι το σύνολο των ποσών αυτών αποτελούν μέρος κυπριακών του κεφαλαίων, ποσού 2.167.603,37 Ευρώ, τα οποία νομίμως την περίοδο 2004 -2005 εισήγαγε στην Ελλάδα δυνάμει των διατάξεων του άρθρ. 38 του Ν.3259/2004.

Ισχυρίστηκε ότι ειδικότερα, κατά την διαδικασία του άρθρ. 38 του Ν. 3259/2004, μεταξύ άλλων:

α. Μετέφερε το ποσό των 600.000 Ευρώ από την τράπεζα Λαϊκή Τράπεζα Κύπρου (αριθμός λογαριασμού) σε λογαριασμό στην Λαϊκή Τράπεζα (Ελλάς) ΑΕ (αριθμός λογαριασμού). Για την ως άνω μεταφορά παρακρατήθηκε φόρος ποσού 18.000 Ευρώ.

Το ανωτέρω χρηματικό ποσό υπήρχε στον λογαριασμό προέλευσης των χρημάτων πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.3259/2004.

β. Μετέφερε το ποσό των 416.681 Ευρώ (ισόποσο του ποσού των 245.000 Κυπριακών λιρών στον χρόνο μεταφοράς) από την τράπεζα Λαϊκή Τράπεζα Κύπρου (αριθμός λογαριασμού) σε λογαριασμό στην Λαϊκή Τράπεζα (Ελλάς) ΑΕ (αριθμός λογαριασμού). Για την ως άνω μεταφορά παρακρατήθηκε φόρος ποσού 12.502,58 Ευρώ. Το ανωτέρω χρηματικό ποσό υπήρχε στον λογαριασμό προέλευσης των χρημάτων πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.3259/2004.

γ. Μετέφερε το ποσό του 1.072.602,30 Ευρώ από την τράπεζα Arab Bank Plc Κύπρου (αριθμός λογαριασμού) σε λογαριασμό στην Λαϊκή Τράπεζα (Ελλάς) ΑΕ (αριθμός λογαριασμού). Για την ανωτέρω μεταφορά παρακρατήθηκε ως φόρος το ποσό των 32.178, 07 Ευρώ. Το ανωτέρω χρηματικό ποσό υπήρχε στον λογαριασμό προέλευσης των χρημάτων πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.3259/2004.

3. Ισχυρίστηκε ότι επειδή η ουσιαστική διάταξη του άρθρ. 48 παρ. 3 εδ. τελευταίο του Ν. 2238/1994, που προστέθηκε με το άρθρ. 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, με την οποία ορίστηκε ότι: *«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως 1' 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»*. Η εν λόγω νέα ουσιαστική (και όχι διαδικαστική) διάταξη, που άρχισε να ισχύει από 30-9-2010 που δημοσιεύτηκε ο Ν. 3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να εφαρμοσθεί για την "προσαύξηση περιουσίας" που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής και φορολογείται κάθε οικονομικό έτος μέσα στο οποίο επέρχεται τέτοια προσαύξηση.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1033/ Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2013 του Υπ. Οικ. «10. Κάλυψη του εμβάσματος με επαναπατριζόμενα κεφάλαια. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 18 του Ν.3842/2010](#) , του [άρθρου 21 παρ. 19 του Ν. 3943/2011](#) (αντικατέστησε την [παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010](#)) καθώς και του [άρθρου 38 του Ν. 3259/2004](#) , σχετικά με τα επαναπατριζόμενα κεφάλαια, σας γνωρίζουμε ότι, με την καταβολή των αντίστοιχων φόρων επί της

αξίας των κεφαλαίων που επαναπατρίστηκαν, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, φυσικού ή νομικού προσώπου, για τα κεφάλαια που εισάγει. Επομένως, δεν συντρέχει λόγος νέας φορολόγησής τους, εφόσον υπάρχουν τα νόμιμα παραστατικά που ορίζουν οι ανωτέρω νόμοι.

Περιπτώσεις:

α. Κεφάλαια που επαναπατρίστηκαν με την καταβολή φόρου 3% ή 5% και εισήχθησαν στη χώρα μας μπορούν να δικαιολογήσουν το έμβασμα ανεξάρτητα του χρόνου του εμβάσματος.

β. Κεφάλαια για τα οποία κατεβλήθη φόρος (8%) (επειδή παρέμειναν στην αλλοδαπή) μπορούν να το δικαιολογήσουν, εφόσον το έμβασμα έγινε πριν τον επαναπατρισμό του κεφαλαίου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.3259/2004 (Αρ. Φύλλου 149 /4 Αυγούστου 2004) «1. Φυσικά και νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικά υπόχρεα στην Ελλάδα δύνανται να μεταφέρουν κεφάλαια, τα οποία διαθέτουν σε οποιαδήποτε μορφή τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή, σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής, σε χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος, καταβάλλοντας φόρο με συντελεστή 3% επί της αξίας τους κατά το χρόνο της μεταφοράς.

2. Με την καταβολή του προβλεπόμενου στην προηγούμενη παράγραφο φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υποχρέου για τα κεφάλαια αυτά.

3. Η εισαγωγή των κεφαλαίων θα γίνεται μέσω τραπεζών ή άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, εγκατεστημένων στην ημεδαπή, με δήλωση - εξουσιοδότηση του ενδιαφερομένου προς την τράπεζα.

4. Οι τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εισαγωγή των κεφαλαίων και να τον αποδίδουν με ειδική δήλωση στην αρμόδια Δ.ΟΥ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, τηρώντας το τραπεζικό και φορολογικό απόρρητο όσον αφορά την ταυτότητα των ενδιαφερομένων.

Ο τύπος και το περιεχόμενο της παραπάνω δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια, καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

5. Η καταβολή του φόρου νομιμοποιεί φορολογικά τη χρήση των κεφαλαίων αυτών στην Ελλάδα και απαλλάσσει τον υπόχρεο από γεγεννημένες φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και από τυχόν φορολογικά αδικήματα που προέβλεπε ή προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, αναφορικά με τα κεφάλαια αυτά και μόνο. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι λοιπές μη φορολογικού χαρακτήρα διατάξεις, ιδίως των Νόμων 2331/1995 και 3034/2002.

6. Σε περίπτωση απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του [άρθρου 17 του Ν. 2238/1994](#).

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία μεταφοράς των κεφαλαίων αυτών στην Ελλάδα, ο τύπος και το περιεχόμενο της υποβαλλόμενης από τον υπόχρεο δήλωσης, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Σύμφωνα με το [άρθρο 4 του Ν. 3336/2005](#) (ΦΕΚ Α' 96/20-4-2005) ορίστηκε ότι:

«Η προθεσμία για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων από πρόσωπα φορολογικά υπόχρεα στην Ελλάδα, σύμφωνα με το [άρθρο 38 του Ν. 3259/2004](#) (ΦΕΚ 149/Α'), παρατείνεται μέχρι και την 4η Ιουνίου 2005.»

Επειδή σύμφωνα με την με αρ.Πρωτ.:1070412/11007/Β0012 ΠΟΛ.1110/Αθήνα, 1 Νοεμβρίου 2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με θέμα : «Καθορισμός του τρόπου και της διαδικασίας μεταφοράς των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων στην Ελλάδα, του τύπου και περιεχομένου της υποβαλλόμενης από τον υπόχρεο δήλωσης -εξουσιοδότησης, καθώς και λοιπών αναγκαίων λεπτομερειών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 3259/2004.», ορίστηκε ότι : «Για την εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 38 του Ν. 3259/2004](#), ορίζεται η ακόλουθη διαδικασία:

α) Η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται μόνο μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, εγκατεστημένων στην Ελλάδα, που λειτουργούν νόμιμα σύμφωνα με το Ν. 2076/1992, όπως ισχύει, μετά από «δήλωση - εξουσιοδότηση» του ενδιαφερομένου φυσικού ή νομικού προσώπου προς το πιστωτικό ίδρυμα. Η μεταφορά κεφαλαίων μπορεί να διενεργηθεί με οποιοδήποτε σύμφωνο με την τραπεζική πρακτική μέσο, με το οποίο πιστοποιείται ότι τα μεταφερόμενα κεφάλαια προέρχονται από τραπεζικό λογαριασμό, καταθετικό ή επενδυτικό, του εντολέα που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα της αλλοδαπής και πιστώνονται σε τραπεζικό λογαριασμό του εντολέα σε ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα.

β) Η «δήλωση - εξουσιοδότηση» περιλαμβάνει υποχρεωτικά τα στοιχεία των 2 (δύο) συνημμένων υποδειγμάτων για φυσικά και νομικά πρόσωπα και τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης.

γ) Η εισαγωγή των κεφαλαίων μπορεί να γίνει με μεταφορά καταθέσεων ή χρηματοπιστωτικών μέσων κατά την έννοια του [άρθρου 2 του Ν. 2396/1996](#), όπως ισχύει.

δ) Ο τραπεζικός λογαριασμός, καταθετικός ή επενδυτικός, τόσο της αλλοδαπής όσο και της ημεδαπής πρέπει να ανήκει στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που εισάγει τα κεφάλαια και που πρέπει να είναι φορολογικά υπόχρεο στην Ελλάδα. Ειδικά σε περίπτωση κοινού λογαριασμού, ο δηλών - εξουσιοδοτών πρέπει να είναι ένας από τους δικαιούχους. Ο τραπεζικός λογαριασμός της ημεδαπής θα πρέπει είτε να υφίσταται ήδη είτε να ανοίγεται πριν από τη μεταφορά των κεφαλαίων.

ε) Το λογιστικό παραστατικό της συναλλαγής, το οποίο επέχει θέση βεβαίωσης, πρέπει να είναι μοναδικό και να αναφέρεται ρητά σε αυτό ως αιτιολογία της συναλλαγής η υπαγωγή στις ρυθμίσεις του [άρθρου 38 του Ν. 3259/2004](#).

στ) Σε περίπτωση εισαγωγής κεφαλαίων σε ξένο νόμισμα η φορολογητέα αξία υπολογίζεται σύμφωνα με την τιμή μετατροπής του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος κατά τον χρόνο εισαγωγής των κεφαλαίων σε ευρώ, χωρίς να απαιτείται η μετατροπή σε ευρώ.

ζ) Επίσης σε περίπτωση εισαγωγής κεφαλαίων από επενδυτικούς λογαριασμούς, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται για μεν τα μη εισηγμένα σε οργανωμένη αγορά χρηματοπιστωτικά μέσα που έχουν εκδοθεί σε χώρα - πλήρες μέλος του ΟΟΣΑ, η ονομαστική τους αξία, για δε τα εισηγμένα σε οργανωμένη αγορά χώρας - πλήρους μέλους του ΟΟΣΑ χρηματοπιστωτικά μέσα, η τιμή κλεισίματος της οργανωμένης αγοράς, στην οποία είναι εισηγμένα, την ημέρα που ολοκληρώνεται η μεταφορά τους σε επενδυτικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος, χωρίς να απαιτείται η ρευστοποίηση των μέσων αυτών.

η) **Τα εισαγόμενα κεφάλαια θα πρέπει να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 3259/2004 (04-08-2004), το αργότερο.**

θ) Χρόνος υπαγωγής στις ρυθμίσεις του άρθρου αυτού είναι ο χρόνος υποβολής της «δήλωσης - εξουσιοδότησης».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.:1228/ Αθήνα, 15 Οκτωβρίου 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011.» καθορίστηκε ότι «4. Επαναπατρισμοί κεφαλαίων.

Σχετικά με τα επαναπατριζόμενα κεφάλαια του [άρθρου 38 του Ν.3259/2004](#) 4, του [άρθρου 18 του ν.3842/2010](#) όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της [παρ. 19 του άρθρου 21 του Ν. 3943/2011](#) καθώς και συμπληρωματικά των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την παρ. 10 της [ΠΟΛ 1033/2013](#) έχουμε τα παρακάτω:

α) Σε περίπτωση που τα επαναπατριζόμενα κεφάλαια με τους παραπάνω νόμους, χρησιμοποιούνται για την κάλυψη της διαφοράς (προσαύξηση περιουσίας) θα πρέπει να ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της εισαγωγής και φορολόγησης των ποσών αυτών. Δηλαδή αρκεί η βεβαίωση της Τράπεζας ότι τα συγκεκριμένα ποσά υπήχθησαν στις παραπάνω διατάξεις και ότι καταβλήθηκε ο σχετικός φόρος. Έτσι όπως έχει γίνει με το αριθμ. πρωτ.1054830/1114/Α0012/21-06-2005 έγγραφό μας για την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης **στις περιπτώσεις που έχει απολεσθεί το πρωτότυπο μοναδικό λογιστικό παραστατικό της συναλλαγής, για τις ανάγκες της παρούσας, αρκεί αντίγραφο βεβαίωσης της Τράπεζας ίδιου περιεχομένου, ενώ στην περίπτωση αυτή απαιτείται επιπλέον υπεύθυνη δήλωση του φορολογουμένου ότι το πρωτότυπο δεν βρίσκεται στην κατοχή του και δεν έχει χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς λόγους.**

β) Επιπρόσθετα ελέγχεται ότι τα χρήματα υπήρχαν κατατεθειμένα σε Τράπεζα του εξωτερικού κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος των σχετικών νόμων. Για τον λόγο αυτό πρέπει να προσκομίζεται στην αρμόδια ελεγκτική αρχή κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο.

γ) Τέλος σε κάθε περίπτωση που καταβάλλεται ο μειωμένος φόρος για τον επαναπατρισμό των σχετικών ποσών, ελέγχεται η προϋπόθεση της παραμονής των ποσών αυτών σε προθεσμιακό λογαριασμό ή της επένδυσης αυτών (μέρους ή όλου) κατά τα οριζόμενα στις σχετικές για την εφαρμογή των νόμων αποφάσεις.»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/18-4-2016 έγγραφο μας με θέμα «Κλήση για αποστολή στοιχείων και έγγραφη ακρόαση», κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει: **A.** Ως προς την εισαγωγή κεφαλαίων με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004: 1. Πρωτότυπες βεβαιώσεις από τις τράπεζες του εξωτερικού περί ύπαρξης του υπολοίπου στον κατά περίπτωση λογαριασμό την 04-08-2004 και μεταφοράς του ποσού αυτού στον αντίστοιχο λογαριασμό της τραπεζής του εσωτερικού. Από την εκάστοτε βεβαίωση πρέπει να προκύπτουν ο αριθμός του λογαριασμού μεταφοράς, οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού, οι ημερομηνίες και ο λογαριασμός υποδοχής. 2. Ενυπόγραφη κίνηση των λογαριασμών μεταφοράς του εξωτερικού από την 03-04-2004 έως και την επομένη του εκάστοτε εμβάσματος. 3. Σχετικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει η νομιμοποίηση του υπογράφοντος τις σχετικές βεβαιώσεις στελέχους της τραπεζής του εξωτερικού. 4. Ενυπόγραφη κίνηση των λογαριασμών μεταφοράς των ποσών αυτών στο εσωτερικό από τις οποίες θα προκύπτει η μεταφορά των ποσών. 5. Σχετική βεβαίωση της τραπεζής του εσωτερικού από την οποία να προκύπτουν ο αριθμός, οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού, οι ημερομηνίες και ο λογαριασμός αποστολής. 6. Πρωτότυπη μοναδική βεβαίωση μεταφοράς κεφαλαίων με το άρθρο 38 του ν.3259/2004. **B.** Για τις συναλλαγές που επικαλείστε ότι ήταν «εμπορικές» για λογαριασμό της εταιρείας «.....», αντίγραφα τιμολογίων και καρτέλες λογαριασμών προμηθευτών 50.. και λογαριασμού 53 (πιστωτές διάφοροι) της εταιρείας αυτής, από τις οποίες να προκύπτει ο ισχυρισμός σας. Σε κάθε περίπτωση, απαραίτητα είναι τα τιμολόγια που πιστοποιούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές, τις καρτέλες των προμηθευτών καθώς και τις εγγραφές της εξόφλησής τους.

Επειδή ο προσφεύγων με τα με αρ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ, ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ και ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/27-6-2016 υπομνήματα:

A. Ως προς την επικαλούμενη για την κάλυψη των υπό κρίση εμβασμάτων, εισαγωγή κεφαλαίων με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004 ποσού 1.072.602,30 ευρώ την 27-1-2005, προσκόμισε:

1. Αντίγραφο Βεβαίωσης με ημερομηνία 30-3-2016 της Τραπεζής Πειραιώς (Κύπρου) Λτδ, την οποία υπογράφουν οι, ότι ο λογαριασμός, τότε Αραβικής Τράπεζας λτδ (Κύπρου), στα ονόματα είχε υπόλοιπο την 4-8-2004 ποσού 1.072.602,30 ευρώ. Από την συνημμένη κίνηση (αντίγραφο) του λογαριασμού αυτού προκύπτει ότι τα κεφάλαια μεταφέρθηκαν στον λογαριασμό αυτόν **την 01/08/2004** με δύο κινήσεις ποσών 499.900,00 ευρώ και 572.702,30 ευρώ. Από την ίδια κίνηση του λογαριασμού αυτού προκύπτει ότι στον λογαριασμό

αυτόν πιστώθηκαν την 31-12-2004 τόκοι ύψους 1619,10 ευρώ και ο λογαριασμός αυτός την 31-12-2004 παρουσίαζε υπόλοιπο 1.074.221,40 ευρώ. Από τον λογαριασμό αυτόν την 25-01-2005 βεβαιώνεται και προκύπτει ότι με κωδικό εμβάσματος μεταφέρθηκε (έμβασμα) ποσό 1.072.602,30 ευρώ σε λογαριασμό της Τραπέζης Πειραιώς (Ελλάδος) με αρ. με πρώτο δικαιούχο τον ο οποίος πιστώθηκε την 27-1-2005 ενώ προκύπτει ότι ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε στις 31-1-2005 με το ποσό των 32.178,07 ευρώ για την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004.

Από την από 27-4-2016 βεβαίωση σε αντίγραφο της Τραπέζης Πειραιώς (Κύπρου) Λτδ την οποία υπογράφει ο ως Σύμβουλος και Αναπληρωτής Πρώτος Εκτελεστικός Διευθυντής της Τράπεζας (Διευθυντής της εταιρείας σύμφωνα με το από 27-4-2015 πιστοποιητικό της Εφόρου Εταιρειών του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου Βιομηχανίας και Τουρισμού), οι υπογράφωντες την βεβαίωση είχαν εξουσιοδότηση από την τράπεζα να υπογράψουν την παραπάνω από 30-3-2016 βεβαίωση Υπολοίπων.

2. Αντίγραφο της από 1-2-2005 βεβαίωσης μεταφοράς κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.3259/2004 της Λαϊκής Τράπεζας (Ελλάς) Α.Ε., από την οποία προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα «..... μετέφεραν από τον λογαριασμό Προέλευσης της Arab Bank PLC (Κύπρος) με αρ. το ποσό των 1.072.602,30 ευρώ στον λογαριασμό κατάθεσης της Λαϊκής Τράπεζας (Ελλάς) Α.Ε. στις 27-1-2005 με παρακρατηθέντα φόρο 3% ποσού 32.178,07 ευρώ, με καθαρή αξία κεφαλαίων 1.040.424,23 ευρώ.

3. Την από 17-5-2016 βεβαίωση της Τραπέζης Πειραιώς (Ελλάδας), η οποία είναι διάδοχος της Λαϊκής Τράπεζας, σε αντίγραφο, από την οποία προκύπτει ότι από τις 24-1-2005 έως την 3-6-2005 εισήχθη στην Ελλάδα το ποσόν των 245.000 CYP και 1.800.962,37 ευρώ **στο όνομα και για λογαριασμό του με αποστολέα τον ίδιο.**

Πιο αναλυτικά αναφέρει ότι εισήχθησαν:

24-1-2005 CYP 245.000,00

26-1-2005 EUR 78360,07

1-2-2005 EUR 1.072.602,30

18-5-2005 EUR 50.000,00

3-6-2005 600.000,00

4. Ο προσφεύγων κατέθεσε την από 30-5-2016 Υ.Δ., σύμφωνα με την οποία τα τέσσερα πρωτότυπα μοναδικά λογιστικά παραστατικά των συναλλαγών για τα επαναπατρισθέντα κεφάλαια με τις διατάξεις του ν.3259/2004 μέσω της Τράπεζας ΛΑΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ, 01/02/2005 1.072.602,30 ευρώ δεν βρίσκονται σήμερα στην κατοχή του λόγω απώλειας. Τα ως άνω παραστατικά δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς λόγους. Με το υπόμνημα του ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι απωλέστηκαν σε άγνωστο χρόνο κατά την διάρκεια του ελέγχου, ενώ προσκόμισε

σε αντίγραφο το με Α.Π./4-2-2013 έγγραφο προς την Δ.Ο.Υ. Α΄ Καλλιθέας σύμφωνα με το οποίο είχε παραδώσει έξι (6) βεβαιώσεις μεταφοράς κεφαλαίων προς την Δ.Ο.Υ. Α΄ Καλλιθέας.

Επειδή για το τελικό καθαρό ποσό των 1.040.424,23 ευρώ (1.072.602,30 ευρώ-32.178,07 ευρώ) που εισήλθε στην Ελλάδα από τον την 27-1-2005 προκύπτει ότι καλύπτονται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ΠΟΛ. 1033/2011 του Υπ. Οικ. και ΠΟΛ 1224/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. για την αναγνώριση του ποσού αυτού ως νόμιμη αιτία των διαπιστωθέντων και καταλογισθέντων εμβασμάτων διότι, ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος στο λογαριασμό προέλευσης και προορισμού, το ποσό μετακινήθηκε κατ' εντολή του, διότι τα κεφάλαια υπήρχαν κατατεθειμένα στον λογαριασμό, τότε Αραβικής Τράπεζας Λτδ Κύπρου, στα ονόματατην 4-8-2004, ενώ προκύπτει ότι καταβλήθηκε ο φόρος 3%. Για το ποσό αυτό κατετέθη αντίγραφο της από 01-02-2005 βεβαίωσης της Λαϊκής Τραπέζης (Ελλάδος) Α.Ε. περί μεταφοράς κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.3259/2004 και νεώτερη από 17-5-2016 της Τραπέζης Πειραιώς (Ελλάδος) που πιστοποιεί το πραγματικό της εισαγωγής των χρημάτων (χωρίς στην νεώτερη να προκύπτει ότι έγινε με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004 και οι λογαριασμοί προέλευσης, ούτε το υπόλοιπό τους την 4-8-2004, αλλά χωρίς και να απαιτείται καθώς αυτό προκύπτει από τα υπόλοιπα δικαιολογητικά), ενώ κατετέθη και Υ.Δ. του προσφεύγοντος περί απώλειας και μη χρήσης της αρχικής πρωτότυπης βεβαίωσης η οποία προβλέπεται ως νόμιμο δικαιολογητικό αναγνώρισης σύμφωνα με την ΠΟΛ.:1228/ Αθήνα, 15 Οκτωβρίου 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

Κατά συνέπεια, νομίμως μπορεί να γίνει χρήση του ποσού των 1.040.424,23 ευρώ το οποίο πρέπει να αθροιστεί στο υπόλοιπο κεφαλαίου του προσφεύγοντος της οικείας διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2005 (οικ. έτος 2006) και να γίνει επανεκτίμηση της προσαύξησης περιουσίας διαπιστωθείσας στις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2009, 01-01/31-12-2010 και 01-01/31-12-2011.

Β. Ως προς την επικαλούμενη για την κάλυψη των υπό κρίση εμβασμάτων εισαγωγή κεφαλαίων με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004 ποσού 245.000,00 CYP (λιρών Κύπρου) την 21-1-2005, προσκόμισε:

1. Αντίγραφο Βεβαίωσης με ημερομηνία 08-04-2016 της Τραπέζης Πειραιώς (Κύπρου) Λτδ, την οποία υπογράφει, η οποία απευθύνεται στους, ότι ο λογαριασμός τους, πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου, είχε υπόλοιπο την 4-8-2004 ποσού 175.385,30 λίρες Κύπρου και ο λογαριασμός τους, (ο αριθμός λογαριασμού είναι λανθασμένος, από την κίνηση και πιο πάνω στην ίδια βεβαίωση προκύπτει) πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου, είχε υπόλοιπο την 4-8-2004 ποσού 65.241,66 λίρες Κύπρου και ότι τουλάχιστον τα δύο πιο πάνω ποσά εξήχθησαν στην Ελλάδα υπό την μορφή εμβάσματος από την Πρώην Λαϊκή τράπεζα Κύπρου. Από την συνημμένη κίνηση (απευθυνόμενη προς) από 1-8-2004 έως 30-8-2004 (αντίγραφο) του λογαριασμούπρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου προκύπτει ότι ο λογαριασμός είχε υπόλοιπο την 4-8-2004 ποσού 175.385,30 CYP και από την συνημμένη κίνηση(απευθυνόμενη προς) από 1-8-2004 έως 30-8-2004 (αντίγραφο) του λογαριασμού πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου με

δικαιούχους προκύπτει ότι ο λογαριασμός είχε υπόλοιπο την 4-8-2004 ποσού 65.241,66 CYP. Επειδή δεν προσκομίστηκε η κίνηση του λογαριασμού πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου το επόμενο και μέχρι την εξαγωγή διάστημα δεν προέκυψαν κινήσεις μεταξύ των δύο λογαριασμών. Ακόμα από την κίνηση του λογαριασμού πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου από 30-6-2004 έως 31-12-2004 δεν προέκυψε μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου στον με αρ. της ίδιας Τράπεζας. Από τον λογαριασμό πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου την 21-01-2005 προκύπτει μεταφέρθηκε (έμβασμα) ποσό 245.000,00 CYP σε λογαριασμό της Τραπέζης Κύπρου (Ελλάδος) με αρ. με πρώτο δικαιούχο τον ενώ προκύπτει ότι ο λογαριασμός χρεώθηκε με το ποσό των 7350,00 CYP για την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004.

Από την από 26-4-2016 βεβαίωση σε αντίγραφο της Τραπέζης Κύπρου (Κύπρου) Λτδ την οποία υπογράφει οι βεβαιώνεται ότι ο υπογράφων την βεβαίωση Παναγιώτης είχε το δικαίωμα υπογραφής των εγγράφων της Τράπεζας. Οι βάσει της από 23-6-2016 βεβαίωσης της Γραμματέα της τράπεζας (βάσει του με αρ./10-6-2016 πιστοποιητικού της Εφόρου Εταιρειών του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου Βιομηχανίας και Τουρισμού) ήταν δεόντως εξουσιοδοτημένα πρόσωπα να συντάξουν και να υπογράψουν την από 28-4-2016 βεβαίωση της τράπεζας.

2. Αντίγραφο της από 21-1-2005 βεβαίωσης μεταφοράς κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.3259/2004 της Λαϊκής Τράπεζας (Ελλάς) Α.Ε., από την οποία προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα «.....μετέφεραν από τον λογαριασμό Προέλευσης της Λαϊκής Τράπεζας (Κύπρου) με αρ.το ποσό των 245.000,00 CYP ή 416.681,00 ευρώ στον λογαριασμό κατάθεσης της Λαϊκής Τράπεζας (Ελλάς) Α.Ε.στις 21-1-2005 με παρακρατηθέντα φόρο 3% ποσού 7.350,00 CYP ή 12.502,58 ευρώ, με καθαρή αξία κεφαλαίων 237.650,00 CYP.

3. Την από 17-5-2016 βεβαίωση της Τραπέζης Πειραιώς (Ελλάδας), η οποία είναι διάδοχος της Λαϊκής Τράπεζας, σε αντίγραφο, από την οποία προκύπτει ότι από τις 24-1-2005 έως την 3-6-2005 εισήχθη στην Ελλάδα το ποσόν των 245.000 CYP και 1.800.962,37 ευρώ **στο όνομα και για λογαριασμό του με αποστολέα τον ίδιο.**

Πιο αναλυτικά αναφέρει ότι εισήχθησαν:

24-1-2005 CYP 245.000,00

26-1-2005 EUR 78360,07

1-2-2005 EUR 1.072.602,30

18-5-2005 EUR 50.000,00

3-6-2005 600.000,00

4. Ο προσφεύγων κατέθεσε την από 30-5-2016 Υ.Δ., σύμφωνα με την οποία τα τέσσερα πρωτότυπα μοναδικά λογιστικά παραστατικά των συναλλαγών για τα

επαναπατρισθέντα κεφάλαια με τις διατάξεις του ν.3259/2004 μέσω της Τράπεζας ΛΑΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ, 24-1-2005 416.681,00 ευρώ δεν βρίσκονται σήμερα στην κατοχή του λόγω απώλειας. Τα ως άνω παραστατικά δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς λόγους. Με το υπόμνημα του ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι απωλέστηκαν σε άγνωστο χρόνο κατά την διάρκεια του ελέγχου, ενώ προσκόμισε σε αντίγραφο το με Α.Π. /4-2-2013 έγγραφο προς την Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας σύμφωνα με το οποίο είχε παραδώσει έξι (6) βεβαιώσεις μεταφοράς κεφαλαίων προς την Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας.

Επειδή για το ποσό των 245.000,00 CYP που εισήλθε στην Ελλάδα από τον την 21-1-2005 προκύπτει ότι, **μόνο το μέρος των 175.385,30 CYP ήταν κατατεθειμένο στον λογαριασμό προέλευσης πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου την 4-8-2004**, και συνεπώς **μόνον για το ποσό αυτό καλύπτονται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ΠΟΛ. 1033/2011 του Υπ. Οικ. και ΠΟΛ 1224/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.** για την αναγνώριση του ποσού αυτού ως νόμιμη αιτία των διαπιστωθέντων και καταλογισθέντων εμβασμάτων διότι, ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος στο λογαριασμό προέλευσης και προορισμού, το ποσό μετακινήθηκε κατ' εντολή του, διότι τα κεφάλαια κατά το μέρος των 175.385,30 CYP υπήρχαν κατατεθειμένα στον λογαριασμό πρώην Λαϊκής Τράπεζας Κύπρου, στα ονόματα την 4-8-2004, ενώ προκύπτει ότι καταβλήθηκε ο φόρος 3%. Για το ποσό αυτό κατετέθη αντίγραφο της από 21-01-2005 βεβαίωσης της Λαϊκής Τραπέζης (Ελλάδος) Α.Ε. περί μεταφοράς κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.3259/2004 και νεώτερη από 17-5-2016 της Τραπέζης Πειραιώς (Ελλάδος) που πιστοποιεί το πραγματικό της εισαγωγής των χρημάτων (χωρίς στην νεώτερη να προκύπτει ότι έγινε με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004 και οι λογαριασμοί προέλευσης, ούτε το υπόλοιπό τους την 4-8-2004, αλλά χωρίς και να απαιτείται καθώς αυτό προκύπτει από τα υπόλοιπα δικαιολογητικά), ενώ κατετέθη και Υ.Δ. του προσφεύγοντος περί απώλειας και μη χρήσης της αρχικής πρωτότυπης βεβαίωσης η οποία προβλέπεται ως νόμιμο δικαιολογητικό αναγνώρισης σύμφωνα με την ΠΟΛ.:1228/ Αθήνα, 15 Οκτωβρίου 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

Κατά συνέπεια, νομίμως μπορεί να γίνει χρήση του ποσού των 289.336,04 ευρώ (175.385,30 CYP – 3%) το οποίο πρέπει να αθροιστεί στο υπόλοιπο κεφαλαίου του προσφεύγοντος της οικείας διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2005 (οικ. έτος 2006) και να γίνει επανεκτίμηση της προσαύξησης περιουσίας διαπιστωθείσας στις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2009, 01-01/31-12-2010 και 01-01/31-12-2011.

Γ. Ως προς το ποσό των 600.000,00 ευρώ που εισήλθε την 25-5-2005 από τον με αρ. λογαριασμό της Λαϊκής Τράπεζας (Κύπρου) στον με αρ. λογαριασμό της Λαϊκής Τράπεζας (Ελλάδος), δεν απέδειξε ο προσφεύγων με παραστατικά ότι το ποσό υπήρχε στον τραπεζικό λογαριασμό την 04-08-2004, ενώ το επικαλούμενο υπόλοιπο 642.000,00 ευρώ στον λογαριασμό αυτόν την 08-02-2002 βάσει της από 10-2-2002 κατάστασης του λογαριασμού αυτού (απευθυνόμενη προς) δεν αποδεικνύεται ότι παρέμεινε στον λογαριασμό αυτόν έως και την 4-8-2004 και δεν τροφοδότησε άλλους, ενώ είναι δυνατόν ο λογαριασμός αυτός να τροφοδοτήθηκε

από άλλους το διάστημα από 4-8-2004 έως και τον χρόνο εξαγωγής. Για τους λόγους αυτούς δεν γίνεται δεκτό το ποσό αυτό ως δικαιολογητικό εμβασμάτων.

Δ. Ως προς το ποσό των 78.320,07 ευρώ που εισήλθε την 21-1-2005 από τον με αρ. λογαριασμό της CREDIT SUISSE (Ελβετίας) στον με αρ. λογαριασμό της Λαϊκής Τράπεζας (Ελλάδος), δεν απέδειξε ο προσφεύγων με παραστατικά ότι το ποσό υπήρχε στον τραπεζικό λογαριασμό την 04-08-2004, ενώ το επικαλούμενο υπόλοιπο 75.000,00 ευρώ την 28-5-1999 βάσει της από 28-5-1999 ενημέρωσης της Τράπεζας προς τον στον λογαριασμό αυτόν, δεν αποδεικνύεται ότι παρέμεινε στον λογαριασμό αυτόν έως και την 4-8-2004 και δεν τροφοδότησε άλλους, ενώ είναι δυνατόν ο λογαριασμός αυτός να τροφοδοτήθηκε από άλλους το διάστημα από 4-8-2004 έως και τον χρόνο εξαγωγής. Επιπλέον δεν προκύπτουν οι δικαιούχοι του λογαριασμού αυτού. Για τους λόγους αυτούς δεν γίνεται δεκτό το ποσό αυτό ως δικαιολογητικό εμβασμάτων.

Επειδή ο έλεγχος δεν αφορά συγκεκριμένη πρωτογενή κατάθεση η οποία πρέπει να αιτιολογηθεί με συγκεκριμένη πηγή εισοδήματος (φορολογητέο ή μη), αλλά έμβασμα και για τον λόγο αυτόν είναι δυνατή δικαιολόγηση του ποσού αυτού με προοδευτικό υπόλοιπο μη αναλωθέντος κεφαλαίου όπως προσδιορίζεται από την κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου, επισυναπτόμενη στις ΠΟΛ 1033/2013, ΠΟΛ 1095/2011 απόφαση της ΓΓΔΕ.

Επειδή οι υπό κρίση πράξεις και ο διενεργηθείς έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2009, 01-01/31-12-2010, 01-01/31-12-2011 και 01-01/31-12-2012.

Επειδή ορθά έκρινε ο έλεγχος ότι τα εξερχόμενα εμβάσματα από ατομικούς λογαριασμούς που αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές αλλοδαπών νομικών προσώπων και μάλιστα κεφαλαιουχικών εταιρειών όπως η “.....” που δηλώνει ότι συμμετέχει ο προσφεύγων, δεν μπορούν να κριθούν ως εμπορικά εμβασμάτα κατά την έννοια της παρ. 23 της ΠΟΛ 1033/2013 του Υπ.Οικ. διότι αφενός δεν συμπίπτει το πρόσωπο του αγοραστή με αυτό του πληρωτή, ενώ αφετέρου αποτελούν καταφανώς έμμεση μεταφορά κεφαλαίων από το εσωτερικό στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στη Κύπρο, καθώς το ταμείο της εταιρείας “.....” εμφανίζεται με επιπλέον χρέωση (υπόλοιπο) το ποσό που πληρώθηκε από τον προσφεύγοντα προς τους προμηθευτές της, με αντίστοιχη υποχρέωση (πίστωση) της εταιρείας (λογ/σμος 53.14... πιστωτές διάφοροι –) προς τον προσφεύγοντα, ενώ τα ποσά αυτά δύναται να κριθούν και ως δάνεια/διευκολύνσεις προς την εταιρεία αυτή, οπότε ούτως ή άλλως αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. δ του άρθρου 17 του ν.2238/1994 τεκμήριο το οποίο πρέπει να δικαιολογηθεί από τον προσφεύγοντα.

Επειδή οι ισχυριζόμενες πληρωμές από τον προσφεύγοντα αγορών και εξόδων που αφορούν την εταιρεία «.....» καθώς οι πληρωμές του προσφεύγοντος υποχρεώσεων της Κυπριακής εταιρείας (.....) δεν εξετάστηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., πρέπει να τύχουν αντικείμενο ξεχωριστού ελέγχου και καταλογισμού πιθανόν φόρων, τελών χαρτοσήμου κλπ, ενώ πρέπει να ελεγχθεί ο προσφεύγων ως προς το παγκόσμιό του εισόδημα ο οποίος εμφανίζει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.

Επειδή η αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 πριν την 30-9-2010 κρίθηκε με την με αρ. 884/2016 απόφαση όπου νομολογιακά ερμηνεύτηκε ότι «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.**»

Για τους λόγους αυτούς

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή του και συγκεκριμένα, **να γίνει δεκτή** και να επαναπροσδιοριστεί το υπόλοιπο κεφαλαίου ανάλωσης του προσφεύγοντος, δυνάμενο να καλύψει τα υπό κρίση έμβασματα, με την άθροιση στο υπόλοιπο κεφαλαίου 31-12-2005 που προσδιόρισε το έλεγχος, του ποσού των 1.329.760,27€ που είναι το μεταφερθέν στην Ελλάδα κεφάλαιο που καλύπτει τις προϋποθέσεις του άρθρου 38 του ν.3259/2004 και της με αρ.Πρωτ.:1070412/11007/Β0012 ΠΟΛ.1110/ Αθήνα, 1 Νοεμβρίου 2004 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών προκειμένου βάσει της παρ. 10 της ΠΟΛ 1033/ Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2013 και της την ΠΟΛ.:1228/ Αθήνα, 15 Οκτωβρίου 2014 του Υπ. Οικ. να γίνει δεκτό το ως άνω ποσό για την δικαιολόγηση των καταθέσεων των καταλογισθέντων εμβασμάτων του προσφεύγοντος που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, **και να απορριφθεί** για όλους τους άλλους λόγους και ποσά.

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

Υπόλοιπο κεφαλαίου ανάλωσης ελέγχου έτους	Ποσά που αναγνωρίζονται με την παρούσα	Υπόλοιπο κεφαλαίου Απόφασης	Εμβάσματα	Προοδευτικό Υπόλοιπο κεφαλαίου Απόφασης	Διαφορά που φορολογείται βάσει της παρούσης ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του

						v.2238/1994
Οικ. έτος 2005 (προοδευτικό)	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2006	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2007	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2009	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2010	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2011	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2012	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Οικ. έτος 2013	.....	.....	.....	.....	.....	.....

	Προσαύξηση της παρ. 3 του άρθρου 48 ν.2238/1994: Ελέγχου	Προσαύξηση της παρ. 3 του άρθρου 48 ν.2238/1994 : Απόφασης
Οικ. έτος 2010		
Οικ. έτος 2011		
Οικ. έτος 2012		
Οικ. έτος 2013		
Σύνολα		

Φορολογία Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
---	---------------------------------	---

Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994	.....	.....
Διαφορά φόρου	.....	.....
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ανώτατο: ως έλεγχος)	.....	.....
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	.....	.....

Οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994		
Διαφορά φόρου		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (114% = 57 μήνες X 2%: ως έλεγχος)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

Οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994		
Διαφορά φόρου		
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (88% = 44 μήνες X 2%: ως έλεγχος)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

Οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
---	-----------------------------	---------------------------------------

Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994	.....	.....
Διαφορά φόρου	.....	.....
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	.....	.....
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (64% = 32 μήνεςΧ 2%: ως έλεγχος)	.....	.....
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	.....	.....

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 5 ν.3833/2010

Οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009) ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 5 ν.3833/2010	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Διαφορά εισοδήματος επιβολής έκτακτης εισφοράς		
Διαφορά εισφοράς		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ανώτατο: ως έλεγχος)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011

Οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010) ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Διαφορά εισοδήματος επιβολής έκτακτης εισφοράς		
Διαφορά εισφοράς		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (110% = 55 μήνες Χ 2%: ως έλεγχος)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).