



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 6-4-2015

Αριθμός απόφασης: 1361

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210 9569815

**ΦΑΞ** : 210 9531321

### **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 αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 21-01-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του «..... του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά των: **α)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. 2010, **β)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. 2011, **γ)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς οικ. 2010 και **δ)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: **α)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. 2010, **β)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. 2011, **γ)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς οικ. 2010 και **δ)** με αρ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη

Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, μετά της από 16-12-2014 οικείας έκθεσης ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 03/04/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 21-01-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 213.440,60€, πλέον 247.591,10€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 461.031,70€, για το οικ. έτος 2010.

2) Με την υπ' αριθ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 741.407,60€, πλέον 682.094,99€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 1.423.502,59€, για το οικ. έτος 2011.

3) Με την υπ' αριθ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθ. 5 Ν. 3833/2010, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισφορά (κύριος φόρος) ποσού 3.944,82€, πλέον 4.575,99€ (πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 8.520,81€, για το οικ. έτος 2010.

4) Με την υπ' αριθ. ....../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισφορά (κύριος φόρος) ποσού 65.903,00€, πλέον 55.358,52€ (πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 121.261,52€, για το οικ. έτος 2011.

Με την υπ' αριθ. ....../3-2-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή ο προσφεύγων απέστειλε στο εξωτερικό εμβάσματα ως εξής:

α) στις 30-12-2009, ένα έμβασμα ποσού 1.500.000,00 €, από τον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας ..... (Κατάστημα .....), με συνδικαιούχους τους: α) ..... και β) ..... (σύζυγο του προσφεύγοντα), προς τον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα ....., με συνδικαιούχους τους ίδιους.

β) στις 6-7-2010, ένα έμβασμα ποσού 10.000,00€, από τον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας ..... (Κατάστημα .....), σε κοινό λογαριασμό στην ....., με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του και

γ) στις 12-7-2010, ένα έμβασμα ποσού 1.700.000,00 €, από τον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας ..... (Κατάστημα .....), προς τον υπ' αριθμ. .... κοινό

τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα .....της ..... με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του.

Ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ. ....../21-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ακριβή φωτοαντίγραφα τραπεζικών εγγράφων και συγκεκριμένα:

**1)** Την από 30-12-2009 Επιβεβαίωση Πληρωμής (Payment Confirmation) ποσού 1.500.000,00€, με αποστολέα την Τράπεζα ..... (Κατάστημα ..... ) και αποδέκτη την Τράπεζα ..... (στον υπ' αρ. .... λογαριασμό).

**2)** Την υπ' αριθμ. ....../30-12-2009 Αίτηση-Δήλωση του προσφεύγοντα προς την Τράπεζα ..... (Κατάστημα ..... ) για αποστολή εμβάσματος ποσού 1.500.000,00€, προς τον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου και της συζύγου του ....., στην Τράπεζα ..... στην .....

**3)** Κατάσταση Αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθμ. .... κοινού λογαριασμού του ίδιου και της συζύγου του, στην Τράπεζα ..... (Κατάστημα .....), από 4-12-2009 έως 31-12-2009.

**4)** Κατάσταση Αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθμ. .... κοινού λογαριασμού του ίδιου και της συζύγου του, στην Τράπεζα ....., από 31-12-2009 έως 20-4-2010.

**5)** Το από 31-12-2009 Πιστοποιητικό Προθεσμιακής Κατάθεσης του υπ' αριθ. .... προθεσμιακού λογαριασμού, στην Τράπεζα ....., κοινού με την σύζυγό του.

**6)** Κατάσταση Αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθμ. .... προθεσμιακού λογαριασμού στην Τράπεζα ....., κοινού με την σύζυγό του, από 31-3-2010 έως 19-4-2010.

**7)** Την από 29-3-2010 επιβεβαίωση πληρωμής (Payment Confirmation), ποσού 185.205,48€ της Τράπεζας ....., προς τον υπ' αριθμ. .... κοινό ως άνω λογαριασμό της Τράπεζας .....

**8)** Το από 29-3-2010 ειδοποιητήριο εξερχόμενου εμβάσματος από τον υπ' αριθμ. .... κοινό λογαριασμό, με συνδικαιούχους την σύζυγό του και την ..... του ....., στην Τράπεζα ....., ποσού 185.205,48€, προς τον υπ' αριθμ. .... κοινό λογαριασμό του ίδιου και της συζύγου του στην Τράπεζα .....

**9)** Κατάσταση Αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθμ. .... κοινού τραπεζικού λογαριασμού, με συνδικαιούχους την σύζυγό του και την ..... του ....., στην Τράπεζα ....., από 4-3-2010 έως 29-3-2010.

**10)** Κατάσταση Αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθμ. .... κοινού λογαριασμού στην Τράπεζα ....., από 27-2-2010 έως 31-3-2010.

**11)** Την από 14-1-2011 Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από εισοδήματα από τόκους, προς την Δ.Ο.Υ Ιστιαίας μετά του διπλοτύπου είσπραξης του αναλογούντος φόρου.

**12)** Το από 20-4-2010 Ειδοποιητήριο εισερχόμενου εμβάσματος ποσού 1.700.000.00€, στον λογαριασμό ....., κοινού μετά της συζύγου του, στην Τράπεζα ....., από τον λογαριασμό ....., κοινού μετά της συζύγου του, στην Τράπεζα .....

**13)** Εκτύπωση μηνύματος (20-4-2010) που αφορά το ανωτέρω έμβασμα.

**14)** Την πρώτη σελίδα βιβλιαρίου από την οποία προκύπτει ότι ο υπ' αριθμ. .... λογαριασμός στην Τράπεζα ....., είναι κοινός με τη σύζυγό του.

**15)** Κατάσταση Αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθμ. .... λογαριασμού, κοινού μετά της συζύγου του, στην Τράπεζα ..... (Κατάστημα .....), από 7-9-2009 έως 8-9-2010.

**16)** Την υπ' αριθμ. ....../21-6-2010 τραπεζική επιταγή, ποσού 1.700.000,00€ της Τράπεζας ..... (Κατάστημα .....), εξερχόμενη από τον λογαριασμό ..... της ίδιας Τράπεζας.

**17)** Την από 12-7-2010 Επιβεβαίωση Πληρωμής (Payment Confirmation) ποσού 1.700.000,00€, της Τράπεζας ....., για το ανωτέρω ποσό, προς τον υπ' αριθμ. ...., τραπεζικό

λογαριασμό, κοινό μετά της συζύγου του, στην Τράπεζα ..... της .....

**18)** Την υπ' αριθμ. .... /12-7-2010 Αίτηση – Δήλωση για έμβασμα SEPA, ποσού 1.700.000,00€, προς την Τράπεζα ....., από λογ. ...., προς λογ. .... της Τράπεζας ..... της .....

**19)** Την υπ' αριθμ. .... /2013 συμπληρωματική δήλωση Φ.Ε οικ. έτους 2010( χρήση 2009).

**20)** Πινάκια εντολών αγοράς και πώλησης μετοχών(Συγκεντρωτικές επιβεβαιώσεις εκτέλεσης εντολών Νο ..... /8-12-2009, ..... /27-11-2009, ..... /24-11-2009, ..... /28-4-2009 και άσκηση δικαιώματος προτίμησης στην αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της .....

**21)** Πινάκια εντολών αγοράς και πώλησης μετοχών(Αποδείξεις εκτέλεσης εντολών Νο ..... /28-4-2009, ..... /28-4-2009, ..... /4-5-2009, ..... /1-6-2009, ..... /2-6-2009, ..... /15-10-2009, ..... /24-11-2009, ..... /24-11-2009, ..... /24-11-2009, ..... /15-10-2009, ..... /25-11-2009, ..... /27-11-2009, ..... /8-12-2009.

**22)** Βεβαίωση της τράπεζας ..... για τον τρόπο απόκτησης 10.500 μετοχών της ..... (συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου), 1.111 μετοχών της ..... (συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου), 638 μετοχών της τράπεζας ..... (κεφαλαιοποίηση κερδών) και 714 μετοχών της ..... (κεφαλαιοποίηση κερδών).

**23)** Βεβαίωση της ..... για τη συμμετοχή σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ..... με αγορά 1.111 μετοχών μετά της απόδειξης καταθέσεως του τιμήματος.

**24)** Καρτέλα συναλλαγών επενδυτή(του προσφεύγοντα) του Χρηματιστηρίου Αθηνών με την κίνηση των αξιών.

**25)** Κατάσταση συναλλαγών του Χρηματιστηρίου Αθηνών με την κίνηση των αξιών.

**26)** Την με αρ. πρωτ. .... /12-1-2015 Βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αθηνών, στην οποία εμφανίζονται οι αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου, στις οποίες συμμετείχε ο προσφεύγων.

**27)** Αναλυτικό πίνακα των αποκτηθέντων και πωληθέντων μετοχών συνταχθέντα από τον προσφεύγοντα.

**28)** Ακριβή αντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 1987 – 1996.

**29)** Πίνακα με το διαθέσιμο κεφάλαιο των οικ. ετών 1987 – 1996, υπολογισμένο από τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και την ακύρωση – εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση αυτών, ισχυριζόμενος τα εξής:

**1)** Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78§1 του Συντάγματος).

**2)** Αντίθετη στο Σύνταγμα (άρθρο 78 § 2) η αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010.

**3)** Αντίθεση των προσβαλλόμενων πράξεων στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, διότι η «προσαύξηση περιουσίας» ανάγεται σε προγενέστερο χρόνο της αποστολής των εμβασμάτων.

**4)** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με το πραγματικό συνολικό ποσό των εμβασμάτων.

**5)** Εσφαλμένος προσδιορισμός του διαθέσιμου κεφαλαίου για την δικαιολόγηση της «προσαύξησης περιουσίας» του. – Εσφαλμένος υπολογισμός των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

**6)** Εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο το διαθέσιμο κεφάλαιό του των οικ. ετών 1987 – 1996.

**Επειδή**, η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία και ειδικότερα καθορίζει ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και σε ποια κατηγορία (άρθ. 4 παρ.2 Ν. 2238/94) υπάγεται το εισόδημα που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία.

Στον προσφεύγοντα, ως υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Φ.Κ.Ε. και μη έχοντας υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο για τις χρήσεις 2005-2006-2007, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος προκειμένου να προσδιορισθούν και να καταλογισθούν τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με την σχετική δήλωση εισοδήματος από τον υπόχρεο, κατά τις ως άνω ανέλεγκτες χρήσεις.

**Επειδή** η ανωτέρω διάταξη δεν έχει κριθεί αντισυνταγματική από το Συμβούλιο της Επικρατείας.

Ο μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος διενεργήθηκε βάσει των κατωτέρω διατάξεων:

Με την παρ. 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι :...«Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.....δικαιούται: **α**. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. **β**. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

Με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: ... « Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται .....και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων.....για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων.....».

Με την παρ. 1 του άρθρου 67<sup>Α</sup> του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: ...«Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα εφόσον επιλεγούν προς έλεγχο από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και διενεργείται στην Ελεγκτική υπηρεσία με βάση: **α**) τα στοιχεία του φακέλου, **β**) τα δελτία πληροφοριών, **γ**)..... **δ**)....., **ε**) τα στοιχεία και τις πληροφορίες των Προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 παρ. 2 του Ν. [3842/2010](#) (που ορίζει ότι: Τα Υπουργεία, .....,οι Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα ..... υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος .....».

Με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι :... « Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε

κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου. 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 προέλευσης .....».

Με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους .

**Επειδή** με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

**Επειδή** στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2, 3 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παραύγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

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

**Επειδή** οι διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/94 ορίζουν ότι : «**1.** Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17 προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

**2.** Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις .....β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) .....

**Επειδή** ο προσφεύγων ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λόγω της αποστολής στο εξωτερικό εμβασμάτων, τα οποία κατ' έλεγχο θεωρήθηκε ότι τον βαρύνουν το σύνολό τους, διότι το ύψος τους δεν δικαιολογείτο από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Καθώς τα αποδεικτικά στοιχεία για την ροή των χρηματικών κεφαλαίων τα οποία εμβάστηκαν στο εξωτερικό προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη κατά την διενέργεια του ελέγχου και πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2010(χρήση 2009) και 2011(χρήση 2010).

**Επειδή** όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος θεώρησε ότι το ύψος των χρηματικών κεφαλαίων που εμβάστηκαν στο εξωτερικό, κατά τα ημερολογιακά έτη 2009 και 2010, ανερχόταν συνολικά σε ποσό 3.210.000,00 ευρώ (1.500.000,00€ για το έτος 2009 και 1.710.000,00€ για το έτος 2010). Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αυτό συνέβη διότι δεν αναγνωρίστηκε η ταυτότητα του ποσού, μεταξύ του αρχικώς αποσταλμένου στην ..... εμβάσματος, ποσού 1.500.000,00 ευρώ, στο οποίο ποσό προστέθηκαν και 185.205,48 ευρώ, προερχόμενα από κοινό τραπεζικό λογαριασμό της συζύγου του με την ..... του ....., στην Τράπεζα ....., ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.685.205,48 ευρώ, και των εν συνεχεία αποσταλμένων από την ανωτέρω Τράπεζα στην ..... εμβασμάτων, συνολικού ύψους 1.710.000,00 ευρώ(1.700.000,00€ + 10.000,00€). Δεν έγινε αποδεκτό δηλαδή, ότι τα ίδια χρήματα, τα οποία εμβάστηκαν αρχικώς στην ....., επέστρεψαν στην Ελλάδα και, εν συνεχεία, απεστάλησαν εκ νέου στην ....., επειδή από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αποδεικτικά

στοιχεία δεν προέκυπτε ο αριθμός του τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο στάλθηκαν τα χρηματικά κεφάλαια από την ..... στην Ελλάδα. Εκ της μη έγκαιρης προσκόμισης του στοιχείου αυτού, δεν μπορούσε να αποδειχθεί η σύνδεση του τραπεζικού λογαριασμού του εξερχόμενου με του αντίστοιχου εισερχόμενου εμβάσματος.

**Επειδή** με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι ευανάγνωστα φωτοαντίγραφα θεωρημένων τραπεζικών εγγράφων (άρθρο 1 παρ. 2β Ν. 4250/2014 ΦΕΚ. 74 τ.Α΄/26-3-2014), βάσει των οποίων προκύπτουν τα παρακάτω:

- Από την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. .... κοινού με την σύζυγό του, ....., λογαριασμού στην Τράπεζα ....., προκύπτει ότι στις 30-12-2009, εμβάστηκε στην ..... ποσό ύψους 1.500.00,00 ευρώ.

- Από την υπ' αριθμ. .... /30-12-2009 Αίτηση-Δήλωση του προσφεύγοντα προς την Τράπεζα ..... (Κατάστημα ..... ) για αποστολή εμβάσματος ποσού 1.500.000,00€, προκύπτει η μεταφορά του ποσού αυτού προς τον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου και της συζύγου του ....., στην Τράπεζα ..... στην .....

- Από την αναλυτική κίνηση (από 26-2-2010 έως 30-3-2010) του υπ' αριθμ. .... κοινού λογαριασμού, που τηρούσε στην Τράπεζα ..... (Ελλάδας) η σύζυγος του προσφεύγοντα ..... και η ..... του ....., προκύπτει ότι στις 29-3-2010 εξήλθε έμβασμα του ποσού 185.205,48€. Με το από 29-3-2010 ειδοποιητήριο εξερχόμενου εμβάσματος από τον υπ' αριθμ. .... κοινό ως άνω λογαριασμό, στην Τράπεζα ..... Ελλάδος, βεβαιώνεται ότι το ανωτέρω ποσό απεστάλη στον υπ' αριθμ. .... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ..... στην .....

- Από την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. .... κοινού με την σύζυγό του τραπεζικού λογαριασμού στην Τράπεζα ....., και την επισκόπηση αυτής, προκύπτουν οι εξής τραπεζικές κινήσεις:

**α)** η πίστωση στο λογαριασμό αυτό, του ποσού των 1.500.000,00€ στις 31-12-2009,

**β)** η αυθημερόν μεταφορά του ποσού αυτού (1.500.000,00€), στον υπ' αριθμ. .... προθεσμιακό λογαριασμό, κοινό μετά της συζύγου του, της ίδιας ως άνω Τράπεζας,

**γ)** η πίστωση στον ίδιο λογαριασμό(αρ. λογ. ....), στις 29-3-2010, έτερου ποσού ύψους 185.205,48€, προερχόμενο από τον κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ..... Ελλάδος, με συνδικαιούχους τη σύζυγο του προσφεύγοντα μετά της ..... του ....., (υποβλήθηκε και η σχετική επιβεβαίωση πληρωμής - Payment Confirmation, με ημερομηνία 29-3-2010),

**δ)** η μεταφορά στις 31-3-2010, του ποσού αυτού (185.205,48€) επίσης στον υπ' αριθμ. .... προθεσμιακό λογαριασμό, κοινό μετά της συζύγου του, της Τράπεζας ..... στην .....

**ε)** στις 19-4-2010, το προϊόν προθεσμιακής αυτής κατάθεσης, που ανερχόταν μαζί με τους τόκους, σε συνολικό ποσό ύψους 1.703.539,73€, πιστώθηκε στον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό, στον οποίο αρχικώς είχαν κατατεθεί τα ποσά των 1.500.000,00€ και 185.205,48€.

**στ)** αυθημερόν χρεώθηκε ο ανωτέρω λογαριασμός με το ποσό των 3.539,73€, ως ποινή για την προεξόφληση του προθεσμιακού λογαριασμού και ως εκ τούτου το υπόλοιπο του λογαριασμού στις 19-4-2010, διαμορφώθηκε σε ποσό ύψους 1.700.000,00€ (1.703.539,73€ -3.539,73€ = 1.700.000,00€).



- Από την με ημερομηνία 29-12-2014 Εκτύπωση Μηνύματος της Τράπεζας ..... προκύπτει, ότι ο προσφεύγων, έδωσε στις 20-4-2010 εντολή μεταφοράς ποσού 1.700.000.00€, από τον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ..... στην ....., προς τον υπ' αριθμ. .... έτερο, κοινό μετά της συζύγου λογαριασμό, στην Τράπεζα ..... στην Ελλάδα. Προς επιβεβαίωση της μεταφοράς, προσκομίστηκε και το Ειδοποιητήριο Εισερχόμενου Εμβάσματος ποσού 1.700.000.00€, στον λογαριασμό ..... της Τρ. .... Ελλάδος, από τον λογαριασμό ..... της Τράπεζας ..... .....

- Από την αναλυτική κίνηση (από 7-9-2009 έως 8-9-2010) του υπ' αριθμ. .... λογαριασμού, της Τράπεζας ..... Ελλάδος και την επισκόπηση αυτής, προκύπτουν οι εξής τραπεζικές κινήσεις:

**α)** το υπόλοιπο του λογαριασμού, στις 31-12-2009, ήταν 3,29€.

**β)** στις 20-4-2010 εισήλθε έμβασμα ποσού 1.700.000.00€, το οποίο πιστώθηκε στον ανωτέρω λογαριασμό.

**γ)** στις 5-7-2010 πιστώθηκε στον λογαριασμό κατάθεση μετρητών ποσού 10.000,00€,

**δ)** στις 6-7-2010 εξήλθε από τον λογαριασμό έμβασμα ποσού 10.000,00€ προς την Τράπεζα της Ελβετίας.

**ε)** στις 12-7-2010, εξήλθε από τον λογαριασμό αυτό, έμβασμα ποσού ύψους 1.700.000.00€ προς την Τράπεζα της .....

Με την υπ' αριθμ. ..../12-7-2010 Αίτηση – Δήλωση για έμβασμα SEPA, του προσφεύγοντα προς την Τράπεζα ..... Ελλάδος και με την από 12-7-2010, Επιβεβαίωση πληρωμής (Payment Confirmation) της ίδιας Τράπεζας, επιβεβαιώνεται η μεταφορά του ποσού των 1.700.000,00€, από λογ. .... της Τράπεζας ..... Ελλάδος, προς τον λογαριασμό ..... της Τράπεζας ..... της .....

**Επειδή** ο προσφεύγων, προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή του, επιπρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία, με τα οποία απέδειξε ότι το έμβασμα του ποσού των 1.700.000,00€, που εξήχθη το 2010 στην ....., προερχόταν από την εισαγωγή ισόποσου εμβάσματος από την ..... στην Ελλάδα, το οποίο σχηματίστηκε από το ποσό των 1.500.000,00€ του αρχικού εμβάσματος που απέστειλε το 2009 στην ....., από το ποσό των 185.205,48 ευρώ, το οποίο κατατέθηκε από την σύζυγό του στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ..... στην ..... (.....) και από το καθαρό ποσό τόκων, ύψους 14.794,52€, που του απέφερε η κατάθεση του 1.500.000,00€ σε προθεσμιακό λογαριασμό (No ..... ) στην ίδια τράπεζα στην .....

Όσον αφορά το ποσό των 185.205,48 ευρώ, το οποίο κατατέθηκε στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ..... στην ..... (.....), από τον οποίο στάλθηκε το ποσό του 1.700.000,00€ στην Ελλάδα, προκύπτει σαφώς, η πηγή προέλευσής του, ότι δηλαδή προερχόταν από τον κοινό λογαριασμό της συζύγου του μετά της ..... του ....., που τηρούσαν στην Τράπεζας ..... στην Ελλάδα και συνεπώς δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα από άγνωστη πηγή προέλευσης αλλά αφορά εξαγωγή εμβάσματος από διαφορετικό από τον προσφεύγοντα πρόσωπο και θα έπρεπε να ελεγχθεί ως τέτοιο.

Επομένως, εκ των ως άνω αναφερομένων, προκύπτουν τα εξής: **α)** για το οικ. έτος 2010(χρήση 2009) προσαύξηση περιουσίας αποτελεί το μέρος του αρχικού εμβάσματος, ποσού ύψους 1.500.000,00€, προς την Τράπεζα ..... στην ....., που δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του και **β)** για το οικ. έτος 2011(χρήση 2010) ως προσαύξηση περιουσίας δεν μπορεί να λογιστεί το συνολικό ποσό των εμβασμάτων που απεστάλησαν στο εξωτερικό κατά την χρήση

αυτή, ήτοι ποσό ύψους 1.710.000,00€ (1.700.000,00€ & 10.000,00€), καθώς εξ' αυτού, ποσό ύψους 1.500.000,00€ προέρχεται από το έμβασμα που απέστειλε αρχικώς ο προσφεύγων στην ως άνω Τράπεζα στην ..... , ποσό 185.205,48€ προέρχεται από μεταφορά από τον κοινό λογαριασμό της συζύγου με τρίτο πρόσωπο, προς τον ίδιο κοινό λογαριασμό της ως άνω Τράπεζας στην ..... . Στον λογαριασμό αυτόν, πιστώθηκε επιπλέον και το καθαρό ποσό τόκων, ύψους 14.794,52€, που του απέφερε η κατάθεση του 1.500.000,00€ σε προθεσμιακό λογαριασμό στην ίδια τράπεζα στην ..... . Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού, ήτοι ποσό 1.700.000,00€ εισήχθη στην Ελλάδα από την ..... και στην συνέχεια εξήχθη στην ..... . Συνεπώς, το ανωτέρω ποσό δεν αποτελεί νέο περιουσιακό στοιχείο του προσφεύγοντα και κατ' επέκταση ούτε προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94. Σημειώνεται ότι οι λογαριασμοί που ανοίχτηκαν σε ..... και ..... ήταν κοινοί, του προσφεύγοντα και της συζύγου του.

Στην προκειμένη περίπτωση, ως προσαύξηση περιουσίας θα μπορούσε να λογιστεί μόνο το ποσό του εμβάσματος των 10.000,00€ που στάλθηκε στις 6-7-2010, από την Τράπεζα ..... Ελλάδος, σε τράπεζα της ..... , το οποίο όμως, σύμφωνα με το πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου που συνέταξε ο έλεγχος, καλύπτεται από το καθαρό εναπομείναν εισόδημα της χρήσης 2010 (καθαρό εισόδημα 62.427,56€ > 10.000,00€).

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός των κερδών, που προκύπτουν από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ολόκληρη τη θετική διαφορά εισοδήματος, που προέρχεται από την αγοραπωλησία χρεογράφων. Από τα στοιχεία του φακέλου, σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, προκύπτουν τα εξής: α) Όσον αφορά τις επικαλούμενες με την προσφυγή του μετοχές, ήτοι: τις 2.222 μετοχές της ..... (συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου), τις 638 μετοχές της Τραπεζής ..... (κεφαλαιοποίηση κερδών) και τις 714 μετοχές της ..... (κεφαλαιοποίηση κερδών), ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος διότι ο έλεγχος τις έλαβε υπόψη του, και προσδιόρισε την θετική διαφορά εισοδήματος που προέκυψε απ' τις εν λόγω αγοραπωλησίες και β) Όσον αφορά τις επικαλούμενες με την προσφυγή του 10.500 μετοχές της ..... (συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου, σύμφωνα με την βεβαίωση απόκτησης μετοχών του Χρηματιστηρίου Αθηνών), αγοράς στις 6-11-2009 έναντι ποσού 84.000,00€ και πώλησης στις 8-11-2009 έναντι ποσού 91.905,54€, ο έλεγχος πράγματι δεν τις έλαβε υπόψη του. Στην προκειμένη περίπτωση προκύπτει καθαρό κέρδος 7.905,54€ (91.905,54€ - 84.000,00€) το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη στον σχηματισμό του διαθέσιμου οικογενειακού εισοδήματός του, της χρήσης 2009(οικ. 2010).

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν δέχθηκε το διαθέσιμο κεφάλαιό του, που προκύπτει από τα οικονομικά έτη 1987 – 1996, καίτοι προσκόμισε τις νομίμως και αποδεδειγμένως υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, διότι «δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα». Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση (σχετ. ΠΟΛ 1076/26-3-2015).

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 3833/2010 ορίζεται ότι : « **παρ.1.** Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς, **παρ.2.** Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000) και άνω.»

Καθώς το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα, για την επιβολή της εισφοράς, για το οικ. έτος 2010(χρήση 2009) διαφοροποιήθηκε από το δηλωθέν, ορθώς του επιβλήθηκε έκτακτη εφάπαξ εισφορά, στη διαφορά που προέκυψε μεταξύ του συνολικού εισοδήματός του όπως αυτό προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου και στο συνολικό εισόδημά του βάσει δήλωσης, η οποία όμως θα πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 7.905,54€, που αφορά την αναγνώριση καθαρού κέρδους από πώληση μετοχών.

**Επειδή** με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152<sup>Α</sup>) ορίζεται ότι : «**παρ. 1.** Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. **παρ. 2.** Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. **παρ. 3 περ. α΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

**περ. β΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού. **περ. γ΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού. **περ. δ΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή 4% επί ολόκληρου του ποσού.».

Στην προκειμένη περίπτωση επειδή δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας, στη χρήση 2010(οικ. 2011), δεν διαφοροποιείται το ετήσιο συνολικό εισόδημά του και συνεπώς δεν πρέπει να επιβληθεί επιπλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα του οικ. έτους αυτού.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. .... /21-1-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., ως εξής:

1) την μερική αποδοχή και τροποποίηση όσον αφορά: α) την υπ' αριθμ.: ...../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, οικ. έτους 2010 και β) την υπ' αριθμ.: ...../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθ. 5 Ν. 3833/2010, οικ. έτους 2010, κατά το ποσό των 7.905,54€ που αποτελεί καθαρό κέρδος από αγοραπωλησία μετοχών και το οποίο λαμβάνεται υπόψη κατά τον σχηματισμό του διαθέσιμου οικογενειακού εισοδήματός του οικ. έτους αυτού.

2) την πλήρη αποδοχή όσον αφορά: α) την υπ' αριθμ.: ...../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, οικ. έτους 2011 και β) την υπ' αριθμ.: ...../16-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Έτσι:

#### **A. Οικ. έτος 2010(χρήση 2009)**

**Προσδιορισμός της αξίας των εμβασμάτων βάσει της παρούσας απόφασης:**

| Χρήση | Τράπεζα | Συνδικαιούχοι του λογ/σμού απ' όπου εξήχθησαν τα εμβάσματα | Ποσό εμβασμάτων |
|-------|---------|------------------------------------------------------------|-----------------|
| 2009  | .....   | α) .....<br>β) .....                                       | 1.500.000,00€   |

**Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης :**

| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010                                                          | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ      | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ                             |
|-------------------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------------------------------------|
| Προοδευτικό υπόλοιπο<br>σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2009             | 964.036,25€        | (964.036,25€ + 7.905,54€) =<br>971.941,79€ |
| Ποσό εμβάσματος                                                               | 1.500.000,00€      | 1.500.000,00€                              |
| <b>Διαφορά φορολογουμένη ως<br/>εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν.<br/>2238/94</b> | <b>535.963,75€</b> | <b>528.058,21€</b>                         |

**Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2010 του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης :**

|                                                         | ΕΛΕΓΧΟΥ            | Δ.Ε.Δ              |
|---------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| Φορολογητέα εισοδήματα(οικογενειακά) βάσει δήλωσης      | 67.564,35€         | 67.564,35€         |
| Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94                        | 535.963,75€        | 528.058,21€        |
| Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα(οικογενειακά)           | <b>603.528,10€</b> | <b>595.622,56€</b> |
| <b>Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης</b> |                    | <b>595.622,56€</b> |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :**

| Οικ. έτος 2010       | Δήλωσης   | Ελέγχου     | Απόφασης    | Διαφορά     |
|----------------------|-----------|-------------|-------------|-------------|
| Φόρος                | 8.626,10€ | 222.052,75€ | 218.904,48€ | 210.278,38€ |
| Πρόσθετος φόρος λόγω |           | 247.591,10€ | 243.922,92€ | 243.922,92€ |

|                                                                             |                  |                    |                    |                    |
|-----------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| ανακρίβειας 116% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος) |                  |                    |                    |                    |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                                  | <b>8.626,10€</b> | <b>469.643,85€</b> | <b>462.827,40€</b> | <b>454.201,30€</b> |

**Συνολικά εισοδήματα του προσφεύγοντα οικ. έτους 2010 για την επιβολή Έκτακτης Εισφοράς άρ. 5 ν. 3833/2010, βάσει της παρούσας απόφασης:**

|                                                                                          |                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης                                      | 658.484,34€          |
| Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. εισφοράς | 1.052.965,75€        |
| <b>Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης</b>                 | <b>1.045.060,21€</b> |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο Έκτακτης Εισφοράς άρ. 5 ν. 3833/2010, βάσει της παρούσας απόφασης :**

| Οικ. έτος 2010                                                                        | Δήλωσης          | Ελέγχου           | Απόφασης          | Διαφορά          |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Έκτακτη Εισφορά                                                                       | 6.584,84€        | 10.529,66€        | 10.450,60€        | 3.865,76€        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 116% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού) |                  | 4.575,99€         | 4.484,28€         | 4.484,28€        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                                            | <b>6.584,84€</b> | <b>15.105,65€</b> | <b>14.934,88€</b> | <b>8.350,04€</b> |

#### **B. Οικ. 2011(χρήση 2010)**

**Προσδιορισμός της αξίας των εμβασμάτων βάσει της παρούσας απόφασης:**

| Χρήση | Τράπεζα | Συνδικαιούχοι του λογ/σμού απ' όπου εξήχθησαν τα εμβάσματα | Ποσό εμβασμάτων |
|-------|---------|------------------------------------------------------------|-----------------|
| 2010  | .....   | α) .....<br>β) .....                                       | 1.710.000,00€   |

**Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης :**

| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011                                                                                     | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-----------------|
| Υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου χρήσης 2010                                                            | 62.427,56€    | 62.427,56€      |
| Ποσό εμβάσματος που θεωρείται προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου                                        | 1.710.000,00€ | 1.710.000,00€   |
| Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται βάσει της παρούσας απόφασης |               | -1.700.000,00€  |
| Υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου χρήσης 2010 βάσει της παρούσας                                         |               | 52.427,56€      |

|                                                                       |                      |              |
|-----------------------------------------------------------------------|----------------------|--------------|
| απόφασης                                                              |                      |              |
| <b>Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94</b> | <b>1.647.572,44€</b> | <b>0,00€</b> |

**Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης :**

|                                                                                                   | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>Δ.Ε.Δ</b>       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------------|
| Φορολογητέα εισοδήματα(οικογενειακά) βάσει δήλωσης                                                | 106.514,23€    | 106.514,23€        |
| Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94                                                                  | 1.647.572,44€  | 0,00               |
| Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα                                                                   | 1.754.086,67€  | 106.514,23€        |
| <b>Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης (ως αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος)</b> |                | <b>106.514,23€</b> |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :**

| <b>Οικ. έτος 2011</b>                                                                           | <b>Δήλωσης</b>    | <b>Ελέγχου</b>       | <b>Απόφασης</b>   | <b>Διαφορά</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|----------------------|-------------------|----------------|
| Φόρος                                                                                           | 38.665,83€        | 780.072,07€          | 38.665,83€        | 0,00€          |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 92% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος) |                   | 682.094,99€          |                   |                |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                                                      | <b>38.665,83€</b> | <b>1.462.167,06€</b> | <b>38.665,83€</b> | <b>0,00€</b>   |

**Συνολικά εισοδήματα του προσφεύγοντα οικ. έτους 2011 για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάσει της παρούσας απόφασης:**

|                                                                                                                 |                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης                                                             | <b>109.635,85€</b>   |
| Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. εισφοράς                        | 1.757.208,29€        |
| Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς που προτείνεται βάσει της παρούσας απόφασης η διαγραφή τους               | <b>1.647.572,44€</b> |
| Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης (ως εισόδημα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης) | <b>109.635,85€</b>   |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάσει της παρούσας απόφασης :**

| <b>Οικ. έτος 2011</b>                                                                | <b>Δήλωσης</b>   | <b>Ελέγχου</b>     | <b>Απόφασης</b>  | <b>Διαφορά</b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------|------------------|----------------|
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης                                                           | 4.385,43€        | 70.288,00€         | 4.385,43€        | 0,00€          |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 84% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού) |                  | 55.358,52€         |                  |                |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                                           | <b>4.385,43€</b> | <b>125.646,52€</b> | <b>4.385,43€</b> | <b>0,00€</b>   |

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**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).