



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210 9563608

**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα 30/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3529

**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 .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του .....του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., με φορολογικό εκπρόσωπο τον ....., Α.Φ.Μ. ...., κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου ή προστίμου | Διαχειριστική φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|----------------------------|
| 1   |                |                   |                                    | Εισόδημα                |                                   | 847.495,44 €               |
| 2   |                |                   |                                    | Εισόδημα                |                                   | 145.712,88 €               |

Του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**4.** Των στην παράγραφο 3 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικών ετών .....και .....των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .....οικεία έκθεση ελέγχου.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Την από ..... εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του .....του ....., 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:

α) Με την υπ' αρ. ....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους .....επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 516.671,09 €, πλέον 330.824,35 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ. ....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους .....επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 102.851,84 €, πλέον 42.861,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ. ....εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη ....., 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/..... και ισχύει), επειδή ο προσφεύγων κατά το ημερολογιακό έτος .....(οικ. ....) απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 10.000,00 ευρώ, κατά το ημερολογιακό έτος ..... (οικ. ....) απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 1.040.000,00 ευρώ (1.000.000,00 και 40.000,00 ) και κατά το ημερολογιακό έτος .....(οικ. ....) απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 165.000,00 ευρώ.

Τα εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό (.....) από τραπεζικούς λογαριασμούς στην .....και την .....

Το εμβάσμα του 1.000.000,00 € απεστάλει σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην ..... με αριθ. IBAN ....., ο οποίος ανήκει στους εξής συνδικαιούχους: α) ....., και β) .....

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

1) Οι κοινοποιηθείσες σε εμένα οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου δεν περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, δεν αναγράφεται ούτε ο τύπος εκδόσεως αυτών αλλά ούτε και οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό φόρου για εκάστη διαχειριστική περίοδο και με ποιον τρόπο υπολογίστηκε το ποσό αυτό. Αρκείται μόνο στην απλή αναφορά του ποσού του φόρου και του πρόσθετου φόρου, χωρίς όμως να εξειδικεύει πώς έχει προκύψει το ποσό του πρόσθετου φόρου και ακολούθως το σύνολο του φόρου που προσδιορίστηκε εις βάρος μου.

2) Οι κοινοποιηθείσες σε εμένα οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου δεν φέρουν υπογραφές από τους φερόμενους ως ελεγκτές, τον Τμηματάρχη

και τον Υποδιευθυντή, αλλά ούτε και από τον αρμόδιο για την έκδοση αυτών Προϊστάμενο. Ειδικότερα, επί του σώματος αυτών αναγράφεται μόνο επί λέξει ότι « .....Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ Ο ΤΜΗΜΑΤΑΡΧΗΣ ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ» χωρίς να υπάρχουν αντίστοιχα υπογραφές των ως άνω, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις. Η δε ένδειξη <Ακριβές αντίγραφο από το πρωτότυπο> επί του σώματος των πράξεων που μου κοινοποιήθηκε οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι πράξεις αυτές δεν φέρουν τα ως άνω απαραίτητα κατά νόμον στοιχεία, γεγονός το οποίο συνιστά πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων και καθιστά αυτές άκυρες.

3) Ουδεμία αναφορά γίνεται σε «διαπιστώσεις του ελέγχου». Αναγράφονται μόνο νομικές διατάξεις που φέρονται εφαρμοστέες στην υπό κρίσιν περίπτωση.

4) Κακώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις πρωτότυπες βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος (Β.Α.Σ.) της .....και της ....., συνολικού ποσού 107.722.784 δρχ.

5) Κακώς ο έλεγχος δεν δέχθηκε ως ποσό κάλυψης των εμβασμάτων την από .....βεβαίωση της ..... όπου πιστοποιείται η τήρηση - και όχι η εισαγωγή συναλλάγματος - προθεσμιακού λογαριασμού κατοίκων ..... με αριθμό .....επ'ονόματι του ελεγχόμενου. Ο λογαριασμός αυτός για τον οποίο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου και αντίγραφο του βιβλιαρίου κίνησης τηρήθηκε από .....έως .....σε .....με υπόλοιπο σας .....ή € 434.341,03.

6) Κακώς ο έλεγχος δεν δέχθηκε ως ποσό κάλυψης των εμβασμάτων με το ποσό των 461.700,00 €, το οποίο την .....μετατράπηκε από .....σε ευρώ.

7) Για το ποσό 1.000.000 € που εμβάστηκε στην .....την .....δια του υποκαταστήματος της Τράπεζας .....στις Σέρρες ισχυρίζεται ότι από το ποσό αυτό ποσό 400.000 € προερχόταν από τραπεζικό λογαριασμό ο οποίος ανήκει στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του, ποσό 300.000 € από τραπεζικό λογαριασμό που ανήκει στον υιό του .....και ποσό 300.000€ από τραπεζικό λογαριασμό που ανήκει στην κόρη του .....και .....

8) Η επιβολή του πρόσθετου φόρου κατ'εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 δεν είναι νόμιμη, ενόψει της αντιθέσεως των εφαρμοσθεισών διατάξεων στη διάταξη του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος.

**Επειδή** η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των ένδικων πράξεων της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι οι υπό κρίση λόγοι, είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

**Επειδή** η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων, όπως βεβαιώνεται από τους ελεγκτές υπάλληλους .....και ..... Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή των ελεγκτών υπαλλήλων. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την διαβίβαση δια τηλεομοιοτυπίας στην Υπηρεσία μας του πρωτοτύπου της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο αντίγραφα.

**Επειδή** με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/....., 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/.....παρ. 1, 2 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/..... (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-.....), 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/..... 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 παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

**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** με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 περ. δ' του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι : «**παρ. 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 καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. **Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.** Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α)...β)....

γ).... δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό,.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21-2-2013 παρ. 9 περ. β' αναφέρεται ότι « Οι κάτοικοι ..... που υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την τριετία .....-.....εμβάστηκαν στο εξωτερικό, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματικές δηλώσεις εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό, εφόσον επιθυμούν να το χρησιμοποιήσουν και για κάλυψη τεκμηρίων.

Στην περίπτωση που επιθυμούν να καλύψουν μόνο το ποσό του εμβάσματος, αναγράφουν στην κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου σωρευτικά στο χρόνο που πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, το ποσό ή τα ποσά της εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία προκύπτουν από βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χωρίς την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης.».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/1989 παρ. 8 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι :« Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής: α)...., β)...., γ)...., δ) Εισαγωγή ελεύθερου συναλλάγματος

Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος. Στην περίπτωση αυτή υποχρεωτικά πρέπει να υποβάλλονται, στην Δ.Ο.Υ. **τα πρωτότυπα των μοναδικών βεβαιώσεων εισαγωγής συναλλάγματος της Τράπεζας ή των ΕΛ.ΤΑ. »**

**Επειδή** σύμφωνα ΠΟΛ. 1020/16.1.1989 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ορίστηκε ως **αποδεικτικό της εισαγωγής συναλλάγματος** το πρωτότυπο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος της αρμόδιας Τράπεζας ή των ΕΛ.ΤΑ. μέσω των οποίων έχει εισαχθεί από το δικαιούχο το ελεύθερο συνάλλαγμα στην Ελλάδα.

**Επειδή** σύμφωνα ΠΟΛ. 1130/17-4-2002 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: « 1.Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών.

**2. Οι μοναδικές βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (Β.Α.Σ.), που αποτελούσαν μέχρι ..... το επίσημο δικαιολογητικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, σε όσες περιπτώσεις εξακολουθούν και εκδίδονται, αποτελούν το νόμιμο παραστατικό.».**

**Επειδή** με το με αρ. πρωτ. 1087037/1686/A 0012/16-10-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι : **Η βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος ήταν το μοναδικό δικαιολογητικό εισαγωγής κεφαλαίων από το εξωτερικό κατά τη χρήση 1998.**

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για την αναγνώριση του ποσού των 107.722.784 δρχ ή 316.134,36 €, που προέρχονται από τις πρωτότυπες βεβαιώσεις (Β.Α.Σ.) της .....και της ..... για τις χρήσεις .....– ....., γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκόμισε βεβαίωση της ..... σύμφωνα με την οποία **τηρούσε**, στο κατάστημα Σερρών, **λογαριασμό προθεσμίας σε .....(.....) από .....με** αρχικό ποσό κατάθεσης 709.609,22 .....(.....) και μέχρι την .....με τελικό ποσό 844.051,83 ..... (.....) ή 434.341,04 €, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο, δεν γίνεται αποδεκτή καθόσον **δεν προσκόμισε την μοναδική βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος (Β.Α.Σ.) της Τράπεζας**, κατά την εισαγωγή των χρημάτων.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κακώς ο έλεγχος δεν δέχθηκε ως ποσό κάλυψης των εμβασμάτων το ποσό των 461.700,00 €, το οποίο την .....μετατράπηκε από .....σε ευρώ, το αίτημα δεν γίνεται αποδεκτό καθόσον το αντίγραφο αγοράς συναλλάγματος που προσκόμισε από την .....δεν είναι **το πρωτότυπο παραστατικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό** διότι δεν περιλαμβάνει **το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου, το εισαγόμενο χρηματικό ποσό, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης.**

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21-2-2013 παρ. 18 ορίζεται ότι « Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, **εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.**».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15-10-2014 ορίζεται ότι: « Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται **από** κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).».

**Επειδή** με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα

γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή** ο προσφεύγων ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λόγω της αποστολής στο εξωτερικό των εμβασμάτων από κοινό λογαριασμό στον οποίο είναι συνδικαιούχος, τα οποία κατ' έλεγχο θεωρήθηκε ότι τον αφορούν και τον βαρύνουν στο σύνολό τους και ότι το ύψος τους δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του και από τα προσκομισθέντα στοιχεία στον έλεγχο.

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

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο έμβασμα του ποσού του 1.000.000 € που εμβάστηκε στην .....την .....δια του υποκαταστήματος της Τράπεζας .....στις Σέρρες, δεν ήταν όλο δικό του αλλά από συμμετοχή της συζύγου του και των δύο παιδιών του, ήτοι ποσό 400.000 € προερχόταν από τραπεζικό λογαριασμό ο οποίος ανήκει στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του, ποσό 300.000 € από τραπεζικό λογαριασμό που ανήκει στον υιό του .....και ποσό 300.000 € από τραπεζικό λογαριασμό που ανήκει στην κόρη του .....και .....

**Επειδή** ο λογαριασμός αποστολής του εμβάσματος στην ..... ανήκε μόνο στον προσφεύγοντα και δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι ο λογαριασμός αυτός τροφοδοτήθηκε από άλλους λογαριασμούς ήτοι κοινό με τη σύζυγο του προσφεύγοντα και κοινούς του προσφεύγοντος με τα παιδιά του.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων δεν απέδειξε την συμμετοχή στο έμβασμα του 1.000.000 € των α) .....και β) .....

**Επειδή** η αρχή της αναλογικότητας, ήδη κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 παρ. 1 Σ., επιτάσσει οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων να είναι μόνον οι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ώστε ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, να αντίκειται τότε μόνον στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή από τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (βλ. ΣτΕ 3474/.....Ολομ, ΣτΕ 990/2004 Ολομ).

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/97 καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής των πρόσθετου φόρου σε όλες τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος υποβάλλει εκπρόθεσμη, ανακριβή ή δεν υποβάλλει δήλωση. Η επιβολή πρόσθετου φόρου είναι αντικειμενική και επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πρόθεση του εκάστοτε φορολογούμενου να αποφύγει η όχι της

πληρωμή του φόρου. Όμως το ποσοστό του ανά μήνα προσθέτου φόρου προσδιορίζεται μεν αντικειμενικά, διαφέρει, ωστόσο, στο ύψος σημαντικά, ανάλογα με το εάν ο φορολογούμενος οικειοθελώς συμμορφώθηκε και υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση (1%), εάν από τον έλεγχο προέκυψε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση (2%) ή εάν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση (2,5%). Οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται επί της διαφοράς του φόρου που οφείλεται. Ο ν. 2523/97, ως εκ τούτου, με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, ενέχει καθαυτόν στοιχείο αναλογικότητας, δεν θεσπίζει δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (βλ. ΣτΕ 3474/.....Ολομ., ΔΠρΘεσσαλ 159/.....).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προσθέτων φόρων από την Υπηρεσία μας.

**Επειδή** κατά τα λοιπά (δηλαδή πλην της προσθήκης στα διαθέσιμα κεφάλαια έως ..... ) οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Τη μερική αποδοχή** της από .....και με αρ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος .....με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση της με αρ. ....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικ. έτους .....και επικύρωση της με αρ. ....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικ. έτους ....., ως εξής:

### **1. Οικ. Έτος .....( Διαχειριστική περίοδος 1/01/.....-.....)**

#### **Α. Υπολογισμός διαθέσιμου υπολοίπου κεφαλαίου .....**

|                                                                                                                                                                 |                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου της .....πίνακα ανάλωσης ελέγχου                                                                                                   | 52.276,26 €         |
| <u>Πλέον</u> διαθέσιμα κεφάλαια από τις πρωτότυπες βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (Β.Α.Σ) των ετών .....-..... ποσού <b>107.722.784 δρχ. ή 316.134,36 €</b> | 316.134,36 €        |
| Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου της .....απόφασης                                                                                                                   | 368.410,62 €        |
| <u>Μείον</u> Εμβάσματα στο εξωτερικό οικ. έτους .....( χρήση .....)                                                                                             | 10.000,00 €         |
| Υπόλοιπο                                                                                                                                                        | 358.410,62 €        |
| Προσαύξηση περιουσίας στη χρήση .....                                                                                                                           | 0,00                |
| <u>Πλέον</u> εισόδημα χρήσης .....                                                                                                                              | 2.924,93 €          |
| <u>Μείον</u> δαπάνες αρθρ. 16 & 17 Ν. 2238/94                                                                                                                   | 1.258,73 €          |
| <b>Υπόλοιπο για μεταφορά απόφασης</b>                                                                                                                           | <b>360.076,82 €</b> |

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

| Προσαύξηση περιουσίας στα εισοδήματα οικ. έτους .....                |                |
|----------------------------------------------------------------------|----------------|
| Διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου της .....πίνακα ανάλωσης απόφασης       | 360.076,82 €   |
| <u>Πλέον</u> εισόδημα χρήσης .....                                   | 4.042,07 €     |
| <u>Μείον</u> δαπάνες αρθρ. 16 & 17 Ν. 2238/94                        | 27.635,87 €    |
| Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου της ..... απόφασης                       | 336.483,02 €   |
| <u>Μείον</u> Εμβάσματα στο εξωτερικό οικ. έτους .....( χρήση ..... ) | 1.040.000,00 € |
| Προσαύξηση περιουσίας στη χρήση ..... (αρθρ. 48 § 3 Ν. 2238/1994     | 703.516,98 €   |
| <b>Υπόλοιπο για μεταφορά</b>                                         | <b>0,00 €</b>  |

**Γ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ<br>ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  | Βάσει Δήλωσης      |             | Βάσει ελέγχου      |             | Βάσει απόφασης     |            |
|---------------------------|--------------------|-------------|--------------------|-------------|--------------------|------------|
|                           | Ατομικό και τέκνων | της συζύγου | Ατομικό και τέκνων | της συζύγου | Ατομικό και τέκνων | ης συζύγου |
| Α-Β. Ακίνητα              | 2.898,29           |             | 2.898,29           |             | 2.898,29           |            |
| Γ. Γεωργικές επιχειρήσεις |                    |             |                    |             |                    |            |

|                                                    |          |  |  |              |  |  |            |  |  |
|----------------------------------------------------|----------|--|--|--------------|--|--|------------|--|--|
| Δ. Εμπορικές<br>επιχειρήσεις                       |          |  |  |              |  |  |            |  |  |
| ΣΤ. Μισθωτές<br>Υπηρεσίες                          | 1.143,78 |  |  | 1.143,78     |  |  | 1.143,78   |  |  |
| Ζ. Ελευθέρια<br>Επαγγέλματα                        |          |  |  | 996.057,54   |  |  | 703.516,98 |  |  |
| <b>Συνολικό<br/>Εισόδημα</b>                       | 4.042,07 |  |  | 1.000.099,61 |  |  | 707.559,05 |  |  |
| Διαφορά<br>τεκμαρτής<br>δαπάνης που<br>προστίθεται |          |  |  | 23.593,80    |  |  |            |  |  |
| <b>Άθροισμα</b>                                    | 4.042,07 |  |  | 1.023.693,41 |  |  | 707.559,05 |  |  |
| Αρνητικά<br>στοιχεία που<br>συμψηφίζονται          |          |  |  |              |  |  | 0,00       |  |  |
| <b>Υπόλοιπο</b>                                    | 4.042,07 |  |  | 1.023.693,41 |  |  | 707.559,05 |  |  |
| Εκπτώσεις<br>δαπανών<br>άρθρου 8<br>Ν.2238/1994    |          |  |  |              |  |  |            |  |  |
| <b>Φορολογητέο<br/>Ποσό</b>                        | 4.042,07 |  |  | 1.023.693,41 |  |  | 707.559,05 |  |  |

**Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος απεικονίζεται στο παρακάτω πίνακα:**

| βάσει δήλωσης                                           |        | βάσει ελέγχου                                           |            | βάσει απόφασης                                          |            | διαφορά    |
|---------------------------------------------------------|--------|---------------------------------------------------------|------------|---------------------------------------------------------|------------|------------|
| Εισόδημα                                                | φόρος  | εισόδημα                                                | φόρος      | εισόδημα                                                | φόρος      | φόρος      |
| Εισόδημα Του<br>υπόχρεου<br><b>4.042,07</b>             | 202,10 | Εισόδημα Του<br>υπόχρεου<br>1.023.693,41                | 447.262,03 | Εισόδημα Του<br>υπόχρεου<br>707.559,05                  | 305.601,57 | 305.399,47 |
| Υπόλοιπο<br>φόρου                                       | 202,10 |                                                         | 447.262,03 |                                                         | 305.601,57 |            |
| Εισόδημα Της<br>συζύγου                                 |        | Της συζύγου                                             |            | Εισόδημα Της<br>συζύγου                                 |            |            |
| Υπόλοιπο<br>φόρου                                       | 202,10 |                                                         | 447.262,03 |                                                         | 305.601,57 | 305.399,47 |
|                                                         |        |                                                         |            |                                                         |            |            |
| Συμπληρωματικ<br>ός φόρος Ακαθ.<br>εισόδημα<br>3002,64  | 45,04  | Συμπληρωματικός<br>φόρος Ακαθ.<br>εισόδημα<br>3002,64   | 45,04      | Συμπληρωματικός<br>φόρος Ακαθ.<br>εισόδημα<br>3002,64   | 45,04      |            |
| Σύνολο κύριου<br>και<br>συμπληρωματικ<br>ού φόρου       | 247,14 | Σύνολο κύριου και<br>συμπληρωματικού<br>φόρου           | 447.307,07 | Σύνολο κύριου και<br>συμπληρωματικό<br>ύ φόρου          | 305.646,61 | 305.399,47 |
| Φόρος που<br>παρακρατήθηκε<br>από μισθωτές<br>υπηρεσίες |        | Φόρος που<br>παρακρατήθηκε<br>από μισθωτές<br>υπηρεσίες |            | Φόρος που<br>παρακρατήθηκε<br>από μισθωτές<br>υπηρεσίες |            |            |

|                                                   |        |                                                   |            |                                                   |                   |                   |
|---------------------------------------------------|--------|---------------------------------------------------|------------|---------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος | 105,44 | Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος | 105,44     | Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος | 105,44            |                   |
| Υπόλοιπο φόρου                                    | 141,70 | Υπόλοιπο φόρου                                    | 447.201,63 | Υπόλοιπο φόρου                                    | 305.541,17        | 305.399,47        |
| προστίθενται                                      |        | προστίθενται                                      |            | προστίθενται                                      |                   |                   |
|                                                   |        | Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 37μήνες Χ2%=74%  | 330.824,35 | Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 37μήνες Χ2%=74%  | 225.995,61        | 225.995,61        |
| Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος        | 135,93 | Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος        | 135,93     | Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος        | 135,93            |                   |
| Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο                    | 68,67  | Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο                    | 68,67      | Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο                    | 68,67             |                   |
| ΟΓΑ χαρτοσήμου                                    | 13,73  | ΟΓΑ χαρτοσήμου                                    | 13,73      | ΟΓΑ χαρτοσήμου                                    | 13,73             |                   |
| Σύνολο οφειλής                                    | 360,03 | Σύνολο οφειλής                                    | 778.244,31 | Σύνολο οφειλής                                    | 531.755,11        | 531.395,08        |
| Έκπτωση λόγω διαδικτύου                           | 5,40   | Έκπτωση λόγω διαδικτύου                           | 5,40       | Έκπτωση λόγω διαδικτύου                           | 5,40              |                   |
| Καταλογιζόμενο ποσό                               | 354,63 | Καταλογιζόμενο ποσό                               | 778.238,91 | <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                        | <b>531.749,71</b> | <b>531.395,08</b> |

**Ο υπολογισμός της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του ν.3986/.....απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:**

|                                              | βάσει δήλωσης |         | βάσει ελέγχου |         | βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. |         |                  |
|----------------------------------------------|---------------|---------|---------------|---------|-----------------------|---------|------------------|
|                                              | υπόχρεος      | σύζυγος | υπόχρεος      | σύζυγος | υπόχρεος              | σύζυγος | Διαφορά          |
| Φορολογητέο εισόδημα                         | 4.042,07      |         | 1.023.693,41  |         | 707.559,05            |         |                  |
| Συντελεστής εισφοράς                         | 0 %           |         | 4%            |         | 4%                    |         |                  |
| εισφορά                                      |               |         | 40.947,74     |         | 28.302,36             |         | 28.302,36        |
| Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας 35μήνεςΧ2% =70% |               |         | 28.663,42     |         | 19.811,65             |         | 19.811,65        |
| <b>Σύνολο εισφοράς</b>                       |               |         | 69.611,16     |         | 48.114,01             |         | <b>48.114,01</b> |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους .....με βάση την παρούσα απόφασης :**

|  |         |         |          |         |
|--|---------|---------|----------|---------|
|  | Δήλωσης | Ελέγχου | Απόφασης | Διαφορά |
|--|---------|---------|----------|---------|

|                                                        |          |              |              |              |
|--------------------------------------------------------|----------|--------------|--------------|--------------|
|                                                        |          |              | Δ.Ε.Δ        |              |
| Φόρος εισοδήματος & Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας   | 354,63 € | 777.884,28 € | 531.749,71 € | 531.395,08 € |
| Εισφορά αλληλεγγύης & Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 0,00 €   | 69.611.16 €  | 48.114,01 €  | 48.114,01 €  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                             | 354,63 € | 847.495,44€  | 579.863,72 € | 579.509.09 € |

**2. Οικ. Έτος .....( Διαχειριστική περίοδος 1/01/.....-.....)**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους .....με βάση την παρούσα απόφαση :**

|                                                    |                     |
|----------------------------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης | 102.851.84 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (48%)             | 42.861,04 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                         | <b>145.712,88 €</b> |

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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