



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 07 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2150**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 30/01/2019 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατοίκου εξωτερικού (.....), με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον με ΑΦΜ:, κατά των από 31/12/2018 και αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος οικον. ετών **2013** και **2014** και φορολ. έτους **2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς και την από 31/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **31/12/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της υπ' αριθμ./....../2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, για τα **οικονομικά έτη 2013 και 2014**, και το **φορολογικό έτος 2014**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, με αξιοποίηση των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) από την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (νυν Α.Α.Δ.Ε), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα από 1/1/2012 έως 31/12/2014.

Ο προσφεύγων κρίθηκε από την ελεγκτική φορολογική αρχή ως **φορολογικός κάτοικος εσωτερικού** για το **οικ. έτος 2013** και φορολογικός **κάτοικος εξωτερικού** για το **οικ. έτος 2014** και για το **φορολ. έτος 2014** (ως σελ. 2 της έκθεσης ελέγχου).

Περαιτέρω, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις του ελεγκτή, καταγράφεται στην από **31/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα:

1) Εισόδημα από **τόκους** (κωδ. 659 της δήλωσης Ε-1) για το έτος **2012** ποσού **86.172,19€** και για το έτος **2013** ποσού **11.301,16€**,

2) **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 ν. 2238/1994 και 21§4 ν.4172/2013), για τα έτη **2012, 2013 και 2014** συνολικού ποσού **55.128,13€, 260.677,30€ και 310.405,40€** αντίστοιχα, οι οποίες αναλυτικά έχουν ως ακολούθως:

α/α αιτήματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικοπούχοι	Προσαύξηση περιουσίας
6			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		13/02/2012	111.265,57€	4	27.807,40€
7			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		15/02/2012	36.000,00€	4	9.000,00€
16			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡ		20/04/2012	5.000,00€	4	1.250,00€
23			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ Μ		24/05/2012	10.000,00€	2	5.000,00€
35			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		03/10/2012	623,29€	4	155,82€
39			ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		09/11/2012	1.426,40€	4	356,60€
40			ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		09/11/2012	1.826,85€	4	456,71€
41			ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		09/11/2012	9.169,66€	4	2.292,41€
42			ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		09/11/2012	10.388,98€	4	2.597,25€
43			ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		12/11/2012	5.924,07€	4	1.481,02€
44			ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		12/11/2012	5.924,07€	4	1.481,02€
46			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		20/11/2012	5.000,00€	4	1.250,00€
55			ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ		24/12/2012	7.999,60€	4	1.999,90€
Σύνολο έτους 2012						210.548,49€		55.128,13€
5			Κατάθεση/ανάληψη σε λογ		15/02/2013	2.000,00€	1	2.000,00€
10			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		23/05/2013	844.306,54€	4	211.076,64€
11			ΛΠΚ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΥΠΟΛΟ		21/06/2013	509,10€	2	254,55€
12			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		02/07/2013	128.934,01€	4	32.233,50€
13			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		12/08/2013	9.955,44€	4	2.488,86€
14			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		14/08/2013	1.691,44€	4	422,86€
16			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		15/11/2013	4.024,08€	4	1.006,02€
17			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		15/11/2013	17.623,89€	4	4.405,97€
18			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		18/11/2013	6.643,84€	4	1.660,96€
19			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		18/11/2013	7.979,25€	4	1.994,81€
20			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ		18/11/2013	12.532,50€	4	3.133,13€
Σύνολο έτους 2013						1.036.200,09€		260.677,30€

α/α αιτήματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Απολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδίκαιο ύχοι	Προσαύξηση περιουσίας
1			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	2/1/2014	4.000,00 €	4	1.000,00 €
3			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3/4/2014	152.313,63 €	4	38.078,41 €
4			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3/4/2014	202.269,10 €	4	50.567,28 €
5			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3/4/2014	304.916,18 €	4	76.229,05 €
11			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	17/4/2014	304.648,32 €	4	76.162,08 €
12			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	11.882,90 €	4	2.970,73 €
13			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	16.686,00 €	4	4.171,50 €
14			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	42.630,12 €	4	10.657,53 €
15			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	47.870,99 €	4	11.967,75 €
16			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	30/4/2014	103.415,75 €	4	25.853,94 €
17			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	24/6/2014	20.996,46 €	4	5.249,12 €
18			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	24/6/2014	21.345,15 €	4	5.336,29 €
19			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	25/6/2014	12.646,96 €	4	3.161,74 €
23			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3/11/2014	2.643,05 €	4	660,76 €
Σύνολο έτους 2014						1.248.264,61€		312.066,18€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της φορολογικής ελεγκτικής αρχής, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδιορισμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρων - τελών	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Πρόστιμο επί εισφοράς	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 31/12/18	Φόρου Εισοδήματος	2013	55.128,13€	24.807,65€	12.403,83€	10.865,75€	5.652,02€	5.301,59€	59.030,84€
2	 - 31/12/18	Φόρου Εισοδήματος	2014	260.677,30€	82.523,51€	41.261,76€	36.145,30€	11.757,43€	11.028,47€	182.716,47€
3	 - 31/12/18	Φόρου Εισοδήματος	2015	310.405,40€	102.433,78€	51.216,89€		12.466,68€	6.233,34€	172.350,69€
Σύνολα					209.764,94€	104.882,48€	47.011,05€	29.876,13€	22.563,40€	414.098,00€

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

- Οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, καθόσον απουσιάζουν από το περιεχόμενο των πράξεων ουσιώδη στοιχεία μιας νομίμου διοικητικής πράξης.
- Η φορολογική αρχή κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις μη νόμιμα και μετά την 31/12/2018, χωρίς βεβαίως το αρμόδιο προς το σκοπό αυτό όργανο να επισημειώσει και βεβαιώσει υπογράφοντας επί αυτών την ημερομηνία επίδοσης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 56§4 του Ν. 2717/1999 (περί του Κ.Δ.Δικ.)
- Η φορολογούσα αρχή ανεπίτρεπτα και καταχρηστικά επεκτείνει εμμέσως πλην σαφώς τον έλεγχό της στα εισοδήματα που απέκτησε ως κάτοικος εξωτερικού στα έτη 2013 και 2014
- Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 § 4 του ν. 4172/2013, ως δήθεν αναπαιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας, για τραπεζικές καταθέσεις που έγιναν κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014, όπως κατά περίπτωση προβάλλονται.

1. Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Αναπομπή της υπόθεσης

Επειδή ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./30-01-2019 κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε **νέα συμπληρωματικά στοιχεία** που δεν είχαν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο (**Σχετ. Η, ΙΑ, ΙΒ, ΙΓ, ΙΔ, ΙΕ, ΙΣΤ, ΙΖ, ΙΗ, ΙΘ, Κ, ΚΑ, ΚΒ, Σχετ. 1 – 65**), και με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019** συμπληρωματικό υπόμνημά του προσκόμισε επιπλέον νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου (**Σχετ. ΥΠ 1 - 32**), ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- ✓ Για την από **13/02/2012 πίστωση** ποσού **111.265,57€**, τα παραστατικά εντολών αγοράς και πώλησης του με αριθ. επενδυτικού προϊόντος (**Σχετ. 1.1 – 1.2**), την από 13/02/2012 βεβαίωση

- τόκων της (Σχετ. 1.3), καθώς και την κίνηση του λογαριασμού της ίδιας τράπεζας (Σχετ. 1.4 – 1.5),
- ✓ Για την από 15/02/2012 πίστωση ποσού 36.000,00€, το παραστατικό έκδοσης της υπ' αριθμ. / 14-02-2012 τραπεζικής επιταγής της τράπεζας (Σχετ. 2.2), καθώς και το παραστατικό κατάθεσης στην (Σχετ. 2.1),
 - ✓ Για τις με α/α 41, 42, 43 και 44 πιστώσεις, συνολικού ποσού 31.406,78€, τις από 20/12/2018 τέσσερις βεβαιώσεις της ασφαλιστικής, μετά των εξοφλητικών αποδείξεων (Σχετ. 3, 4, 5, 6),
 - ✓ Για την από 23/05/2013 πίστωση ποσού 844.306,54€, τα παραστατικά εντολών αγοράς και πώλησης του ομολόγου του Γερμανικού Δημοσίου με isin: (Σχετ. 7.1 – 7.2) , καθώς και την κίνηση του λογαριασμού της ίδιας τράπεζας (Σχετ. 7.3 – 7.4),
 - ✓ Για τις με α/α 16, 17 και 18 πιστώσεις του έτους 2013, συνολικού ποσού 28.291,81€, τα από 12/11/2013 Σημειώματα της εταιρίας διαχείρισης κεφαλαίων καθώς και την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 8, 9, 10),
 - ✓ Για την από 02/07/2013 πίστωση ποσού 128.934,01€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 11),
 - ✓ Για τις με α/α 13, 19 και 20 πιστώσεις του έτους 2013, συνολικού ποσού 30.467,19€, το από 07/10/2013 Σημείωμα της εταιρίας διαχείρισης κεφαλαίων, καθώς και τις 08/01/2019 βεβαιώσεις εξαγοράς της (Σχετ. 12, 13, 14),
 - ✓ Για την από 03/04/2014 πίστωση ποσού 202.269,10€, το παραστατικό εντολής αγοράς του επενδυτικού προϊόντος με isin: (Σχετ.ΥΠ 32-33), την κίνηση του λογαριασμού της (Σχετ.ΥΠ 34) καθώς και τις από 08/01/2019 βεβαιώσεις της για την εξαγορά (Σχετ. 15), και την διάθεση αυτού (Σχετ.ΥΠ. 5),
 - ✓ Για την από 30/04/2014 πίστωση ποσού 103.415,75€, το παραστατικό εντολής πώλησης του επενδυτικού προϊόντος με isin: (Σχετ.16.1), της αγοράς αυτού (Σχετ.ΥΠ 71-72), καθώς και την κίνηση του λογ/σμού της κατά την πώληση (Σχετ. 16.2) και την αγορά (Σχετ.ΥΠ. 73),
 - ✓ Για την από 03/04/2014 πίστωση ποσού 304.916,18€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 17),
 - ✓ Για την από 17/04/2014 πίστωση ποσού 304.648,32€, το παραστατικό εντολής αγοράς του επενδυτικού προϊόντος με isin: (Σχετ. 18.1) και της πώλησης αυτού (Σχετ. 18.3), την κίνηση του λογαριασμού της ίδιας τράπεζας κατά την εξαγορά (Σχετ. 18.2) και κατά την αγορά αυτού (Σχετ. 18.4), και λοιπά έγγραφα (Σχετ.ΥΠ 76 – 78)
 - ✓ Για την από 03/04/2014 πίστωση ποσού 152.313,63€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 19),
 - ✓ Για την από 22/04/2014 πίστωση ποσού 11.882,90€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 20),
 - ✓ Για την από 22/04/2014 πίστωση ποσού 16.686,00€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 21),
 - ✓ Για την από 22/04/2014 πίστωση ποσού 42.630,12€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 22),
 - ✓ Για την από 22/04/2014 πίστωση ποσού 47.870,99€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 23),
 - ✓ Για την από 24/06/2014 πίστωση ποσού 20.996,46€, το από 18/06/2014 Σημείωμα της εταιρίας διαχείρισης κεφαλαίων (Σχετ. 24),
 - ✓ Για την από 24/06/2014 πίστωση ποσού 21.345,15€, το από 18/06/2014 Σημείωμα της εταιρίας διαχείρισης κεφαλαίων (Σχετ. 25), καθώς και την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. ΥΠ. 14),
 - ✓ Για την από 25/06/2014 πίστωση ποσού 12.646,96€, την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (Σχετ. 26),
 - ✓ Τις από 04/01/2013 τέσσερις βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου της (Σχετ.ΥΠ. 19, 20, 58, 59),
 - ✓ Την αναλυτική χρηματική καρτέλα της χρηματιστηριακής για το διάστημα από 24/12/2010 έως 11/01/2019 (Σχετ.ΥΠ 1 σελ 4)

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπόμνημά του νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν.4174/2013 (Α' 170) όπως ισχύει, και των οδηγιών που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. Ε2010/2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την υπ' αριθ./2019 **Απόφαση** του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, **παρατάθηκε** η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες, η οποία κοινοποιήθηκε στον φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος με το υπ' αριθμ./2019 **έγγραφό μας**.

Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ./2019 **Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού), προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της και σε εκτέλεση αυτής, η ελέγχουσα φορολογική αρχή, διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπόμνημα και μας διαβίβασε με το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ**/2019 πόρισμά της (**ΔΕΔ** **ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα κατά περίπτωση αναγραφόμενα στη συνέχεια της παρούσας.

2.Ως προς το περιεχόμενο των οριστικών πράξεων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές, καθόσον απουσιάζουν από το περιεχόμενο των πράξεων ουσιώδη στοιχεία μιας νομίμου διοικητικής πράξης και ειδικότερα **α)** η ημερομηνία έκδοσης της πράξης, **β)** οι διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν και **γ)** οι ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή του κύριου φόρου, την επιβολή προστίμου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης,

Επειδή, στο **άρθρο 16** του **Ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) αναφέρεται ρητώς ότι: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης»

Επειδή, στο **άρθρο 37** του **ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. **Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:** α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα»

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος περιλαμβάνουν όλα τα κατά τα ανωτέρω υποχρεωτικά στοιχεία της Πράξεως Προσδιορισμού φόρου, και είναι καθ' όλα νόμιμη. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3.Ως προς τη μη νόμιμη κοινοποίηση των οριστικών πράξεων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις μη νόμιμα και μετά την 31/12/2018,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό», και με τις διατάξεις του άρθρου 73 του ίδιου κώδικα, ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994** (Α' 151), ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, για τα οικον. έτη 2013 και 2014 και για το φορολ. έτος 2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 **εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, οι δε προσβαλλόμενες πράξεις **εκδόθηκαν στις 31/12/2018 και επιδόθηκαν αυθημερόν**, ώρα 18:00, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. έκθεση επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας, με θυροκόλληση παρουσία μάρτυρος, στην κατοικία του φορολογικού εκπροσώπου του προσφεύγοντος, επί της οδού αριθ. στον Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το αρμόδιο προς επίδοση όργανο, δεν σημείωσε επί των προσβαλλόμενων πράξεων την ημερομηνία επίδοσης,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 5§2 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, ..., β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή ..., ή γ) **επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας**, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο, ...»,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 56 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας**, που κυρώθηκε με τις διατάξεις του **ν. 2717/1999** (Α' 97), ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2) Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3) Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. 4) **Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.**

Εξάλλου, με τις διατάξεις του **άρθρου 79§5 του ίδιου κώδικα**, όπως ισχύει, ορίζονται τα ακόλουθα: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: α) Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριθεί αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου. β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. γ) Όταν κατά την επιβολή ορισμένης κύρωσης η αρχή διαθέτει εξουσία επιμέτρησης την οποία, παρά το νόμο, είτε δεν άσκησε καθόλου είτε άσκησε πλημμελώς, το δικαστήριο, ελέγχοντας κατά τα ανωτέρω, τη σχετική πράξη, ασκεί το ίδιο την εξουσία αυτή, επιβάλλοντας την προσήκουσα κύρωση και μεταρρυθμίζοντας αντιστοίχως την πράξη. δ) Αν η προσφυγή στρέφεται κατά παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, το δικαστήριο, κατά την επίλυση της διαφοράς, δικάζει κατά πλήρη δικαιοδοσία και, είτε ακυρώνει εν όλω ή εν μέρει την παράλειψη, αποφαίνόμενο αυτό για την ύπαρξη και την έκταση του δικαιώματος ή της υποχρέωσης, είτε απορρίπτει την προσφυγή»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν στις 31/12/2018 και ώρα 18:00, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. έκθεση επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας, με θυροκόλληση παρουσία μάρτυρος, στην κατοικία του φορολογικού εκπροσώπου του προσφεύγοντος, επί της οδού αριθ. στον, περαιτέρω δε, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αντίγραφα των επιδοτών εγγράφων προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του ότι αυτά δεν φέρουν επισημείωση της ημερομηνίας επίδοσης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται**. Άλλωστε σε κάθε περίπτωση, **ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη** από την τυχόν έλλειψη επισημείωσης της ημερομηνίας επί των εγγράφων που του επιδόθηκαν κατά το **άρθρο 79§5** περ. β' του Κ.Δ.Δικ.

4. Ως προς τη φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος κατά τα έτη 2012 – 2013

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τα **οικ. έτη 2013 και 2014** ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και η φορολογική αρχή αγνόησε πλήρως τις ετήσιες βασικές αποδοχές του από την εταιρεία, ως κάτοικος εξωτερικού, ως και τις οικείες φορολογικές δηλώσεις, που νομίμως υπέβαλε στην Γερμανία,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων «προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του στη Γερμανία για τις χρήσεις 2013, 2014, 2015 και 2016, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του Γερμανίας για τις χρήσεις 2013 και 2014 και αντίγραφο της με αρ. πρωτ. /2013 αίτησής του προς τη ΔΟΥ Κορωπίου για την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας του με συνημμένα μεταξύ άλλων βεβαίωση του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στο ότι διαμένει με την οικογένειά του στη Γερμανία από 4-12-2012, πιστοποιητικό της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τη σχετική συμφωνία, από τα οποία προκύπτει ότι έχει ορισθεί Γενικός Διευθυντής της εταιρείας από την 1-1-2013 με ετήσιες βασικές αποδοχές ποσού 250.800,00€.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα έγγραφα που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, τις κείμενες περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις του Ν. 2238/1994 και του Ν. 3943/2011, τη διάταξη του άρθρου 51 του Α.Κ. και τις σχετικές με αυτές εγκύκλιες διαταγές, σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται να συντρέχουν αφενός, **το υλικό στοιχείο** της πραγματικής εγκατάστασης του προσώπου σε ορισμένο τόπο (στέγαση, φυσική παρουσία κλπ.) και αφετέρου **το βουλευτικό στοιχείο** της μόνιμης εγκατάστασης δηλαδή της βούλησης του προσώπου να καταστήσει τον τόπο αυτό ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (οικογενειακών, επαγγελματικών, κοινωνικών επενδυτικών κλπ.), αποφαίνεται ότι κατά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 (χρήσεις 2013 και 2014) φορολογικός κάτοικος εξωτερικού»

Επειδή το αίτημα για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος, εξετάστηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή, στα πλαίσια του διενεργούμενου απ' αυτήν ελέγχου,

η οποία αφού έλαβε υπόψη τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ. 1201/2017** Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4441), καθώς και τα αναφερόμενα στις ΠΟΛ.1142/2012, ΠΟΛ.1177/2014 και ΠΟΛ.1069/2015 Εγκυκλίου, προέβη σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υπέβαλε ο προσφεύγων και **έκρινε** ότι κατά το **οικονομικό έτος 2013**, ο προσφεύγων **ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος**, ενώ για το οικον. έτος 2014 και το φορολ. έτος 2014 κάτοικος αλλοδαπής.

5. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3** εδαφ. **β'** του **ν. 2238/94** (Α' 151), όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15§3** του **ν. 3888/2010** (Α' 175), ορίζεται ότι: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση» [ισχύει για προσαύξηση περιουσίας μέχρι και το οικ. έτος 2014], και με τις διατάξεις του **άρθρου 21§4** του **ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, **απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία**, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης **να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων**, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. **9)** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... **11)** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **12)** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1175/16-11-2017** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε ότι:

«**1)** Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο

εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2) Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3) Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4) Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5) Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1) Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας, ...».

Εξάλλου με το υπ' αριθ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2) Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε

απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3) Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 5) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6) Για την **δικαιολόγηση προσαύξησης** περιουσίας **μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων** ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7) Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται **δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης** στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό **αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών**, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον **ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει** εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014** έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες,

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακατατίθεται μέρος αυτών» **δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία**,

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων: **(σκέψη 7):** «... Εξάλλου, ... ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό

δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και να μην μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του ..., αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής....»

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

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

(σκέψη 13): «Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, να μην η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του ..., τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού»,

Περαιτέρω, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογούμενου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο

καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ** ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο. Σύμφωνα δε με την κείμενη νομολογία, τα τεκμήρια αποτελούν **συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας** του φορολογουμένου, δεδομένου ότι τόσο η βάση των τεκμηρίων (διάθεση του αναγκαίου για την πραγματοποίηση της δαπάνης εισοδήματος), όσο και τα συμπεράσματά τους (ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος που διατέθηκε για τη δαπάνη), συνάδουν προς τα διδάγματα της κοινής πείρας και είναι μαχητά (ΣτΕ 2504/1991 επταμ, 2919/1999 επταμ, 1576/2002 επτ., 1340/2003, 1742/2013)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική Αρχή καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας βάσει πρωτογενών καταθέσεων σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων συμμετέχει ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος,

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά του στα ελεγχόμενα έτη, ο οποίος είναι συνδικαιούχος των υπό κρίση λογαριασμών, σύμφωνα με τους κανόνες της **λογικής** και τα διδάγματα της **κοινής πείρας**, γίνεται δεκτό ότι τα κατωτέρω ποσά (ήτοι μέχρι 1.000€ ανά συνδικαιούχο), δεν αποτελούν **προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, και επομένως πρέπει να **διαγραφούν**:

α/α αιτή-ματος	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Περιγραφή κίνησης τραπ.	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά
14	2013	.....	.....	ΚΤΟ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		14/8/2013	1.691,44 €	4	422,86 €
1	2014	.....	.....	ΚΤΟ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2/1/2014	4.000,00 €	4	1.000,00 €
Σύνολο							4.000,00 €		1.000,00 €

6.Ως προς τις πρωτογενείς πιστώσεις που καταλογίστηκαν

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 § 4 του ν. 4172/2013, ως δήθεν αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας, για τραπεζικές καταθέσεις που έγιναν κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014, για τις κατωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση ήτοι:

6.1. Πιστώσεις που φέρονται προερχόμενες από προεξόφληση επενδυτικών προϊόντων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις προέρχονται από προεξόφληση ομολόγων – εντόκων γραμματίων, ήτοι οι πιστώσεις:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό Βεβαιωθέντων
1	 - 20/12/18	Φόρου Εισοδήματος	Οικ. 2013	95.601,81€	31.847,21€	15.923,60€	13.949,08€	3.756,25€	65.476,14€
2	 - 20/12/18	Φόρου Εισοδήματος	Οικ. 2014	58.796,00€	14.912,68€	7.456,34€	5.525,40€	3.024,74€	30.919,16€
3	 - 20/12/18	Φόρου Εισοδήματος	Φορ. 2014	40.549,81€	12.622,32€	6.311,16€		81,05€	19.014,53€
Σύνολο				194.947,62€	59.382,21€	29.691,10€	19.474,48€	6.862,04€	115.409,83€

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

6.1.1. Πίστωση με α/α 6 της 13/02/2012 ποσού 111.265,57€

Ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος το οποίο αγοράστηκε στις 05/10/2011 έναντι του ποσού των 104.018,03€ δια της χρεώσεως του λογαριασμού της τράπεζας Κατά συνέπεια, πρόκειται για απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του και σε καμιά περίπτωση για τυχόν προσαύξηση αυτής (ΣτΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014 της

ΓΓΔΕ), η δε απόκτηση του επενδυτικού προϊόντος ανάγεται σε χρόνο παραγεγραμμένο και μη ελέγξιμο, σύμφωνα και με τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προσκομίζει δε και επικαλείται α) τα παραστατικά εντολών αγοράς και πώλησης του ομολόγου (Σχετ. 1.1 - 1.2), την από 13/02/2012 βεβαίωση τόκων της της ίδιας τράπεζας (Σχετ. 1.3), καθώς και την κίνηση του λογαριασμού της ίδιας τράπεζας (Σχετ. 1.4 - 1.5),

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /2019 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ** /2019 πόρισμά της (**ΔΕΔ** **ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Δεν είναι πρωτογενής πίστωση. Προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία προκύπτει η αγορά και εξόφληση του ομολόγου. Η κατάσταση προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος, το οποίο αγοράστηκε στις 5-10-2011 έναντι του ποσού των 104.018,03€. Συνεπώς, υφίσταται κέρδος ποσού 7.247,54€, το οποίο μαζί με τους τόκους ποσού 2.153,42€ (σύνολο 9.400,96€), έπρεπε να έχει δηλωθεί στον κωδικό 659 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων στις **05/10/2011**, αγόρασε από την το με isin: **ομόλογο** της, ονομαστικής αξίας 100.000€, έναντι του ποσού των **104.018,03€**, με χρέωση του υπ' αριθμ. λογαριασμού της ίδιας τράπεζας (**Σχετ. 1α**), το οποίο **πούλησε** (προεξόφλησε) στις **13/02/2012**, έναντι του ποσού των **111.265,57€**, και το ποσό της πώλησης κατατέθηκε στον ίδιο λογαριασμό με την ελεγχόμενη πίστωση (**Σχετ. 1β**). Κατά συνέπεια το ποσό της ελεγχόμενης πίστωσης, δεν αφορά πρωτογενή πίστωση, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος και σε καμιά περίπτωση προσαύξηση περιουσίας του (**ΣΤΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014**), δεδομένου δε, ότι η αγορά του ομολόγου έγινε σε παραγεγραμμένο έτος από τον ίδιο λογαριασμό, η πίστωση θεωρείται δικαιολογημένη **ΠΟΛ. 1175/2017, άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή** στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία, **και αποδέχεται η υπηρεσία μας**.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό των 111.265,57€ που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας το ποσό που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των 27.807,40€ από το οικ. έτος 2013.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι κατά την προεξόφληση του ως άνω ομολόγου προέκυψε απόδοση (κέρδος) ποσού 7.247,54€ (111.265,57€-104.018,03€) και μικτό εισόδημα από τόκους ποσού 2.153,42€ (Σχετ. 1.3), τα ποσά αυτά μετά τον επιμερισμό τους στον προσφεύγοντα ήτοι ποσού 2.350,24€ [7.247,54€ + 2.153,42€) : 4] πρέπει να ληφθούν υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ίδιου έτους.

6.1.2. Πίστωση με α/α 10 της 23/05/2013 ποσού 844.306,54€

Ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την προεξόφληση ομολόγου - εντόκου γραμματίου, το οποίο αγοράστηκε στις 14/2/2012 με το ποσό των 797.885,96€ δια της χρέωσης του ιδίου ως άνω λογαριασμού. Επομένως, δεδομένου ότι αφενός δεν πρόκειται για πρωτογενή πίστωση, αλλά για ρευστοποίηση επενδυτικού προϊόντος, που συνιστά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του και αφετέρου, ως προς την απόκτηση του προϊόντος αυτού, έχει προσκομισθεί και ελεγχθεί από τη Φορολογική Αρχή η αναλυτική κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού, με χρέωση του οποίου αποκτήθηκε τούτο, δεν καταλείπεται το παραμικρό νόμιμο έδαφος τυχόν

χαρακτηρισμού της ανωτέρω πιστώσεως ως ανατιολόγητης προσαύξησης περιουσίας (ΣΤΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014), προσκομίζει δε και επικαλείται α) τα παραστατικά εντολών αγοράς και πώλησης του ομολόγου (Σχετ. 7.1 - 7.2), και την κίνηση του λογαριασμού της ίδιας τράπεζας (Σχετ. 7.3 - 7.4).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ**/2019 πόρισμά της (**ΔΕΔ****ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Δεν είναι πρωτογενής πίστωση. Προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία προκύπτει η αγορά και εξόφληση του ομολόγου. Σύμφωνα με τον σχετικό ισχυρισμό του ελεγχόμενου η κατάθεση προέρχεται από την προεξόφληση ομολόγου - εντόκου γραμματίου, το οποίο αγοράστηκε στις 14-2-2012 με το ποσό των 797.885,96€. Συνεπώς, υφίσταται κέρδος ποσού 46.420,58€, το οποίο έπρεπε να έχει δηλωθεί στον κωδικό 659 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου.»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων στις **14/02/2012**, αγόρασε από την το με isin: **ομόλογο** του Γερμανικού Δημοσίου, ονομαστικής αξίας 787.000€, έναντι του ποσού των **797.885,96€**, με χρέωση του υπ' αριθμ. λογαριασμού της ίδιας τράπεζας (Σχετ. 7α), το οποίο **πούλησε** (προεξόφλησε) στις **23/05/2013**, έναντι του ποσού των **844.306,54€**, και το ποσό της πώλησης κατατέθηκε στον ίδιο λογαριασμό με την ελεγχόμενη πίστωση (Σχετ. 7β). Κατά συνέπεια το ποσό της ελεγχόμενης πίστωσης, δεν αφορά πρωτογενή πίστωση, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος και σε καμιά περίπτωση προσαύξηση περιουσίας του (**ΣΤΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014**), δεδομένου δε, ότι η αγορά του ομολόγου έγινε με χρέωση του ίδιου ελεγχόμενου λογαριασμού, η πίστωση θεωρείται δικαιολογημένη ΠΟΛ. 1175/2017, άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία, και αποδέχεται η υπηρεσία μας.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό των **844.306,54€** που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας το ποσό που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των **211.076,64€** από το οικ. έτος **2014**.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι κατά την προεξόφληση του ως άνω ομολόγου προέκυψε απόδοση (**κέρδος**) ποσού 46.420,58€ (844.306,54€ - 797.885,96€), το ποσό αυτό μετά τον επιμερισμό του στον προσφεύγοντα ήτοι ποσού **11.605,15€** (46.420,58€ : 4) πρέπει να ληφθεί υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ίδιου έτους.

6.1.3. Πιστώσεις με α/α/2013 και/2014 ποσού 7.979,25€ και 304.916,18€

Ισχυρίζεται ότι προέρχονται από την τμηματική πώληση **Α/Κ**, το οποίο αγοράστηκε στις 27/12/2012 έναντι ποσού **300.000,00€** δια της χρέωσης του ίδιου ως άνω λογαριασμού, προσκομίζει δε και επικαλείται α) την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς μεριδίων της (Σχετ. 13), και β) τραπεζικά παραστατικά της ίδιας τράπεζας για την πώληση αυτών (Σχετ. ΥΠ 77 - 78).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τις εν λόγω πιστώσεις δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ**/2019 πόρισμά της (**ΔΕΔ** **ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Για την πίστωση της 18/11/2013 ποσού 7.979,25€: Δεν είναι πρωτογενής πίστωση. Κατάθεση από εξαγορά επενδυτικού προϊόντος. Προσκομίζει παραστατικό. Ο έλεγχος επιφυλάσσεται λόγω μη προσκόμισης σχετικού παραστατικού από τον ελεγχόμενο. ως προς την ύπαρξη, ενδεχομένως, κέρδους που δεν δηλώθηκε»,

«Για την πίστωση της 03/04/2014 ποσού 304.916,18€: Δεν είναι πρωτογενής πίστωση. Προσκομίστηκε παραστατικό. Σύμφωνα με τον σχετικό ισχυρισμό του ελεγχόμενου, η κατάθεση προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος, το οποίο αγοράστηκε στις 12-7-2013 έναντι του ποσού των 297.029,59 ευρώ. Συνεπώς, υφίσταται κέρδος ποσού 7.618,73 ευρώ, το οποίο έπρεπε να έχει δηλωθεί στον κωδικό 659 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου. Ο έλεγχος επιφυλάσσεται λόγω μη προσκόμισης σχετικού παραστατικού από τον ελεγχόμενο. ως προς την ύπαρξη, ενδεχομένως, διαφορετικού κέρδους»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων στις 27/12/2012, αγόρασε από την **25.778,069 τεμάχια** του με isin:, έναντι ποσού **300.000€** (Σχετ.ΥΠ 77). Στις 12/11/2013 πούλησε **667** τεμάχια από το Α/Κ, έναντι ποσού **7.979,25€** (Σχετ. ΥΠ. 77), τα χρήματα δε, από την πώληση κατατέθηκαν στον ίδιο λογαριασμό με την πρώτη από τις ως άνω πιστώσεις και στις 27/03/2014 πούλησε τα υπόλοιπα **25.111,069** τεμάχια έναντι ποσού **304.916,18€** (Σχετ. ΥΠ. 78), με τη δεύτερη από τις ως άνω πιστώσεις. Κατά συνέπεια τα ποσά των ελεγχόμενων πιστώσεων, δεν αφορούν πρωτογενείς πιστώσεις, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος και σε καμιά περίπτωση προσαύξηση περιουσίας του (ΣΤΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014), δεδομένου δε, ότι η αγορά του Α/Κ έγινε από τον ίδιο λογαριασμό, η πίστωση θεωρείται δικαιολογημένη ΠΟΛ. 1175/2017, άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία, **και αποδέχεται η υπηρεσία μας.**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για τα ποσά των **7.979,25€** και **304.916,18€** που κατατέθηκαν με τις επίμαχες πιστώσεις, δεδομένου ότι προέρχονται από μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθούν από την προσαύξηση περιουσίας τα ποσά που καταλογίστηκαν επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των **1.994,81€** από το **οικ. έτος 2014**, και των **76.229,05€** από το **φορολ. έτος 2014.**

Περαιτέρω, δεδομένου ότι το συνολικό κόστος αγοράς των 25.778,069 τεμ. του ως άνω Α/Κ ανήλθε στο ποσό των 300.000€, το κόστος των 667 τεμ ανήλθε σε 7.762,41€ (300.000 x 667 / 25.778,069) και το κόστος των υπολοίπων σε 292.237,59€ (300.000,00€ – 7.762,41€) και επομένως κατά την πώληση του Α/Κ προέκυψε απόδοση (κέρδος): Για το **οικ. έτος 2014** ποσού **216,84€** (7.979,25€ - 7.762,41€) και για το **φορολ. έτος 2014** ποσού **12.678,59€**, τα ποσά δε αυτά μετά τον επιμερισμό τους στον προσφεύγοντα ήτοι για το **οικ. έτος 2014** ποσού **54,21€** (216,84€ : 4) και για το **φορολ. έτος 2014** ποσού **3.169,65€** (12.678,59€ : 4) πρέπει να ληφθούν υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης των ετών αυτών.

6.1.4. Πίστωση με α/α της 30/04/2014 ποσού 103.415,75€

Ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος το οποίο αγοράστηκε στις 30/04/2014 έναντι του ποσού των 202.664,38€, προσκομίζει δε και επικαλείται α) τα

παραστατικά εντολών αγοράς και πώλησης του ομολόγου (Σχετ. 16.1 - ΥΠ.32), καθώς και την κίνηση του λογαριασμού της ίδιας τράπεζας (Σχετ. 16.2 - ΥΠ.34),

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /2019 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ /2019** πόρισμά της (**ΔΕΔ ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Προσκομίστηκε παραστατικό. Σύμφωνα με τον σχετικό ισχυρισμό του ελεγχόμενου, η κατάθεση προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος, το οποίο αγοράστηκε στις 2-4-2014 έναντι του ποσού των 202.664,38 ευρώ. Συνεπώς, υφίσταται κέρδος ποσού 99.248,63 ευρώ, το οποίο έπρεπε να έχει δηλωθεί στον κωδικό 659 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου. Ο έλεγχος επιφυλάσσεται λόγω μη προσκόμισης σχετικού παραστατικού από τον ελεγχόμενο ως προς την ύπαρξη, ενδεχομένως, διαφορετικού κέρδους».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων στις **02/04/2014**, αγόρασε από την **2.000 τεμ.** του με isin: **ομολόγου** της ονομαστικής αξίας 200.000€, έναντι του ποσού των **202.664,38€**, με χρέωση του υπ' αριθμ. λογαριασμού της (**Σχετ. 16.1 – ΥΠ.32**). Στις **25/04/2014** προεξόφλησε **1.000 τεμάχια** του ομολόγου, έναντι του ποσού των **103.415,75€**, και το ποσό της πώλησης κατατέθηκε στον ίδιο λογαριασμό με την ελεγχόμενη πίστωση (**Σχετ. 16.2 – ΥΠ.34**). Κατά συνέπεια το ποσό της ελεγχόμενης πίστωσης, δεν αφορά πρωτογενή πίστωση, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος και σε καμιά περίπτωση προσαύξηση περιουσίας του (**ΣτΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014**), δεδομένου δε, ότι η αγορά του ομολόγου έγινε από τον ίδιο λογαριασμό, η πίστωση θεωρείται δικαιολογημένη **ΠΟΛ. 1175/2017, άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή** στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία **και αποδέχεται η υπηρεσία μας.**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό των **103.415,75€** που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας το ποσό που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των **25.853,94€** από το φορολ. έτος **2014**.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι προεξοφλήθηκαν 1.000 τεμ. του ομολόγου έναντι 103.415,75€/τεμ, τα οποία είχαν αγοραστεί έναντι 101,33219€/τεμ, ήτοι προέκυψε **κέρδος** από την πώληση των 1.000 τεμ. από το ομόλογο ποσού 2.083,56€ (103.415,75€ - 101.332,19€) το ποσό αυτό μετά τον επιμερισμό του στον προσφεύγοντα ήτοι ποσού **520,89€** (2.083,56€ : 4), πρέπει να ληφθεί υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ίδιου έτους.

6.1.5. Πίστωση με α/α της 02/07/2013 ποσού 128.934,01€

Ισχυρίζεται ότι προέρχεται από μερική εξαγορά επενδυτικού προϊόντος, το οποίο αποκτήθηκε έναντι 100.000€ τον Μάρτιο του έτους 2011, με χρέωση του ίδιου ως άνω λογαριασμού, προσκομίζει δε και επικαλείται την από 08/01/2019 βεβαίωση εξαγοράς της (**Σχετ. 11**)

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ**/2019 πόρισμά της (**ΔΕΔ** **ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Δεν είναι πρωτογενής πίστωση. Προσκομίστηκε βεβαίωση εξαγοράς μεριδίων. Σύμφωνα με τον σχετικό ισχυρισμό του ελεγχόμενου, η κατάθεση προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος, το οποίο αγοράστηκε τον Μάρτιο του έτους 2011 έναντι του ποσού των 100.000€. Συνεπώς, υφίσταται κέρδος ποσού 28.934,01€, το οποίο έπρεπε να έχει δηλωθεί στον κωδικό 659 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου. Ο έλεγχος επιφυλάσσεται ως προς το ύψος του κέρδους, λόγω μη προσκόμισης σχετικού παραστατικού»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων στις **15/03/2011**, αγόρασε από την 6.746,233 τεμάχια του με isin: **A/K**, έναντι ποσού **100.000€** (**Σχετ.ΥΠ 1.2**), το οποίο **πούλησε** στις **26/06/2013**, έναντι του ποσού των **128.934,01€**, και το ποσό της πώλησης κατατέθηκε με την ελεγχόμενη πίστωση (**Σχετ. 11**). Κατά συνέπεια το ποσό της ελεγχόμενης πίστωσης, δεν αφορά πρωτογενή πίστωση, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος και σε καμιά περίπτωση προσαύξηση περιουσίας του (**ΣτΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014**), δεδομένου δε, ότι η αγορά του ομολόγου έγινε σε παραγεγραμμένο έτος, η πίστωση θεωρείται δικαιολογημένη ΠΟΛ. 1175/2017, άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία **και αποδέχεται η υπηρεσία μας**.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το των ποσό **128.934,01€** που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας το ποσό που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των **32.233,50€** από το οικ. έτος **2014**.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι κατά την πώληση του ως άνω A/K προέκυψε απόδοση (**κέρδος**) ποσού **28.934,01€** (**128.934,01€-100.000,00€**), το ποσό αυτό μετά τον επιμερισμό του στον προσφεύγοντα ήτοι ποσού **7.233,50** (**28.934,01€: 4**), πρέπει να ληφθεί υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ίδιου έτους.

6.1.6. Πίστωση με α/α της 17/04/2014 ποσού 304.648,32€

Ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος το οποίο αγοράστηκε στις 12/07/2013 έναντι του ποσού των 297.029,59€ δια της χρεώσεως του λογαριασμού της τράπεζας, προσκομίζει δε και επικαλείται α) τα παραστατικά εντολών αγοράς και πώλησης του ομολόγου (**Σχετ. 18.1, 18.3**), καθώς και την κίνηση του λογαριασμού (**Σχετ. 18.2, 18.4**),

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψιν της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ**/2019 πόρισμά της (**ΔΕΔ** **ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Δεν είναι πρωτογενής πίστωση. Κατάθεση από εξαγορά επενδυτικού προϊόντος. Προσκομίζει παραστατικό. Σύμφωνα με τον σχετικό ισχυρισμό του ελεγχόμενου, η κατάθεση προέρχεται από την εξαγορά επενδυτικού προϊόντος, το οποίο αγοράστηκε τον Δεκέμβριο του έτους 2012 έναντι του ποσού των 300.000,00 ευρώ. Συνεπώς, υφίσταται κέρδος ποσού 4.916,18 ευρώ, το οποίο

έπρεπε να έχει δηλωθεί στον κωδικό 659 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου.»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων στις **12/07/2013**, αγόρασε από την : **ομόλογο** εκδόσεως της Ε.Ι.Β, ονομαστικής αξίας 300.000€, έναντι του ποσού των **297.029,59€**, με χρέωση του υπ' αριθμ. λογαριασμού της (**Σχετ. 18.1, 18.4**), το οποίο **πούλησε** (προεξόφλησε) στις **14/04/2014**, έναντι του ποσού των **304.648,32€**, και το ποσό της πώλησης κατατέθηκε στον ίδιο λογαριασμό με την ελεγχόμενη πίστωση (**Σχετ. 18.3, 18.2**). Κατά συνέπεια το ποσό της ελεγχόμενης πίστωσης, δεν αφορά πρωτογενή πίστωση, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος και σε καμιά περίπτωση προσαύξηση περιουσίας του (**ΣτΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014**), δεδομένου δε, ότι η αγορά του ομολόγου έγινε από τον ίδιο λογαριασμό, η πίστωση θεωρείται δικαιολογημένη ΠΟΛ. 1175/2017, άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία, **και αποδέχεται η υπηρεσία μας.**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό των 304.648,32€ που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας το ποσό που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των 76.162,08€ από το φορολ. έτος 2014.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι κατά την προεξόφληση του ως άνω ομολόγου προέκυψε απόδοση (κέρδος) ποσού 7.618,73€ (304.648,32€-297.029,59€), το ποσό αυτό, μετά τον επιμερισμό του στον προσφεύγοντα ήτοι ποσού 1.904,68€ (7.618,73€ : 4) πρέπει να ληφθεί υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

6.2. Πιστώσεις που φέρονται προερχόμενες από μερική εξαγορά Α/Κ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις προέρχονται από μερική εξόφληση ή προεξόφληση Αμοιβαίων Κεφαλαίων, ήτοι οι πιστώσεις:

α/α αιτή-ματος	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδι-κοιτούχοι	Προσαύξηση περιουσίας	Σχετικά Ενδικοφανούς
13	2013	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	12/8/2013	9.955,44€	4	2.488,86 €	Ενδ. 12
16	2013	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	15/11/2013	4.024,08€	4	1.006,02 €	Ενδ. 8
17	2013	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	15/11/2013	17.623,89€	4	4.405,97 €	Ενδ. 9
18	2013	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	18/11/2013	6.643,84€	4	1.660,96 €	Ενδ. 10
20	2013	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	18/11/2013	12.532,50€	4	3.133,13 €	Ενδ. 14
Μερικό Σύνολο 2013							50.779,75€		12.694,94 €	
3	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3/4/2014	152.313,63€	4	38.078,41 €	Υπ. 13
4	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3/4/2014	202.269,10€	4	50.567,28 €	Ενδ. 15, Υπ. 5, 32-34
12	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	11.882,90€	4	2.970,73 €	Υπ. 62
13	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	16.686,00€	4	4.171,50 €	Υπ. 24
14	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	42.630,12€	4	10.657,53 €	Υπ. 25
15	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	22/4/2014	47.870,99€	4	11.967,75 €	Υπ. 26
17	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	24/6/2014	20.996,46€	4	5.249,12 €	Υπ. 21
18	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	24/6/2014	21.345,15€	4	5.336,29 €	Υπ. 22, 14
19	2014	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	25/6/2014	12.646,96€	4	3.161,74 €	Ενδ. 26
Μερικό Σύνολο 2014							528.641,31€		132.160,35 €	
Γενικό Σύνολο							579.421,06€		144.855,29 €	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις προέρχονται από την μερική εξαγορά επενδυτικών προϊόντων,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τις εν λόγω πιστώσεις δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία,

αποτελούν νέα στοιχεία που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2019 πόρισμά της (ΔΕΔ ΕΙ/2019), από το οποίο προκύπτει ότι, δεν είναι πρωτογενείς πιστώσεις, αφού προσκομίζονται τα παραστατικά με τα οποία διενεργήθηκαν αυτές, περαιτέρω δε επιφυλάσσεται λόγω μη προσκόμισης σχετικών παραστατικών ως προς την τυχόν ύπαρξη κέρδους που δεν δηλώθηκε.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι οι ανωτέρω πιστώσεις **προέρχονται από μερική εξαγορά Αμοιβαίων Κεφαλαίων**, και ως εκ τούτου **δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις**, αλλά απλή μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του προσφεύγοντος και σε καμιά περίπτωση προσαύξηση περιουσίας του (ΣΤΕ 884/2016, ΠΟΛ. 1228/2014), **άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή** στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία, **και αποδέχεται η υπηρεσία μας.**

Επειδή, ούτε από τα προσκομισθέντα στοιχεία, ούτε από τις κινήσεις του λογαριασμού όπου κατατέθηκαν οι επίμαχες πιστώσεις, ήταν δυνατή οποιαδήποτε σύνδεση της μερικής εξαγοράς των Α/Κ με το κόστος κτήσης αυτών, με συνέπεια την αδυναμία προσδιορισμού τυχόν ωφέλειας για τον προσφεύγοντα από την εξαγορά των Α/Κ αυτών.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για τα ποσά που κατατέθηκαν με τις επίμαχες πιστώσεις, δεδομένου ότι αυτές δεν είναι πρωτογενείς, αφού προέρχονται από εξαγορές Α/Κ, και επομένως πρέπει να γίνουν δεκτοί ο σχετικοί λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθούν από την προσαύξηση περιουσίας τα ποσά που καταλογίστηκαν επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των 12.694,94€ από το οικ. έτος 2014, και των 528.641,31€ από το φορολ. έτος 2014.

Περαιτέρω, η διαπίστωση της ωφέλειας που τυχόν ήθελε προκύψει από την πώληση των ως άνω Α/Κ, αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

6.3. Πιστώσεις που φέρονται προερχόμενες από εξαγορά ασφαλιστηρίων συμβολαίων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις προέρχονται από την εξαγορά ασφαλιστηρίων συμβολαίων της ασφαλιστικής εταιρείας, ήτοι οι πιστώσεις:

α/α αιτή- ματος	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπ.	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδι- καιούχοι	Προσαύξηση περιουσίας	Σχετικά Ενδικοφανούς
41	2012	.....	.....	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	9/11/2012	9.169,66€	4	2.292,41 €	Ενδ. 3
42	2012	.....	.....	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	9/11/2012	10.388,98€	4	2.597,25 €	Ενδ. 4
43	2012	.....	.....	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	12/11/2012	5.924,07€	4	1.481,02 €	Ενδ. 5
44	2012	.....	.....	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	12/11/2012	5.924,07€	4	1.481,02 €	Ενδ. 6
Σύνολο							31.406,78€		7.851,70€	

Προσκομίζει δε και επικαλείται τις σχετικές εξοφλητικές αποδείξεις των ασφαλιστηρίων συμβολαίων (Σχετ. 3, 4, 5 και 6)

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τις εν λόγω πιστώσεις δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψιν της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2019 πόρισμά της (ΔΕΔ ΕΙ/2019), από το οποίο προκύπτει για τις εν λόγω πιστώσεις ότι:

«Δεκτός ο ισχυρισμός, προσκομίζει παραστατικά από τα οποία προκύπτει ότι η εν λόγω κατάθεση προέρχεται από την εξαγορά ασφαλιστηρίων συμβολαίων της ασφαλιστικής εταιρείας»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι με τις εν λόγω πιστώσεις, καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα η αξία ρευστοποιηθέντων μεριδίων επενδυτικών προϊόντων με τα οποία ήταν συνδεδεμένα τα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια. Περαιτέρω, από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις προκύπτει ότι στα εν λόγω ποσά των επίμαχων πιστώσεων, περιλαμβάνονταν και η **αξία συσσωρευμένων μερισμάτων**, συνολικού ποσού **509,11€**, ήτοι: 119,01€ (Σχετ. 3) + 115,72€ (Σχετ. 4) + 137,19€ (Σχετ. 5) + 137,19€ (Σχετ. 6), το οποίο, μετά τον επιμερισμό του στον προσφεύγοντα ήτοι ποσού 127,28€ (509,11€ : 4) πρέπει να ληφθεί υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για τα ποσά που κατατέθηκαν με τις επίμαχες πιστώσεις, δεδομένου ότι αυτές δεν είναι πρωτογενείς, αφού προέρχονται από ρευστοποίηση ασφαλιστηρίων συμβολαίων, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθούν από την προσαύξηση περιουσίας τα ποσά που καταλογίστηκαν επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των 7.851,70€ από το οικ. έτος 2013.

6.4.Λοιπές Πιστώσεις

6.4.1. Πίστωση με α/α 7 της 15/02/2012 ποσού 36.000€

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω πίστωση πραγματοποιήθηκε από την σύζυγό του , με επιταγή αξίας 36.000,00€ η οποία εκδόθηκε στο όνομά της από την δια της χρεώσεως του λογαριασμού που διατηρούσε στην τράπεζα αυτή, προσκομίζει δε και επικαλείται την εμπρόσθια και οπίσθια όψη της υπ' αριθμ. τραπεζικής επιταγής της , αντίγραφο της αίτησης για την έκδοση της επιταγής, καθώς και το παραστατικό κατάθεσης στην (Σχετ. 2).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψιν της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2019 πόρισμά της (ΔΕΔ ΕΙ2019/27-06-2019), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Δεκτός ο ισχυρισμός. Προσκομίζει παραστατικό της Τράπεζας και αντίγραφο της τραπεζικής επιταγής από τα οποία προκύπτει ότι η κατάθεση πραγματοποιήθηκε από τη σύζυγο του ελεγχόμενου με επιταγή εκδοθείσα στο όνομά της από την διά της χρεώσεως του λογαριασμού της με αρ.»,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η σύζυγος του προσφεύγοντος και συνδικαιούχος του λογαριασμού της, στις **14/02/2012**, εξέδωσε και παρέλαβε από την την υπ' αριθ. τραπεζική επιταγή, ποσού **36.000€ (Σχετ. 1, 1α)** το ποσό δε αυτής προήλθε από ανάληψη την ίδια μέρα από τον τραπεζικό της λογαριασμό με iban:, ο οποίος ανήκει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, και την ίδια επιταγή, όπως προκύπτει από την οπίσθια όψη αυτής, κατέθεσε αυθημερόν στην τράπεζα (**Σχετ. 2**), με την επίμαχη πίστωση. Δεδομένου δε, ότι η επίμαχη πίστωση προέρχεται ουσιαστικά από απλή μεταφορά χρημάτων από άλλο λογαριασμό της συζύγου του προσφεύγοντος, ο οποίος έχει ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς του πιστώσεις, σε λογαριασμό που αυτή είναι συνδικαιούχος, η πίστωση θεωρείται δικαιολογημένη ΠΟΛ. 1175/2017, και ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣτΕ 884/2016, άποψη την οποία εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή** στο Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία **και αποδέχεται η υπηρεσία μας**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό των **36.000,00€** που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από μεταφορά από λογαριασμό της συζύγου του, που έχει ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς του πιστώσεις, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας το ποσό που καταλογίστηκε επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των **9.000,00€** από το οικ. έτος **2013**.

6.4.2. Πίστωση με α/α της 03/11/2014 ποσού 2.643,05€

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχεται από πίστωση λόγω εξόφλησης τοκομεριδίου επενδυτικού προϊόντος όπως τούτο πλήρως αποδεικνύεται από την αιτιολογία της τραπεζικής εγγραφής, προσκομίζει δε και επικαλείται βεβαίωση της (**Σχετ. 27**)

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και επομένως τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, **αποτελούν νέα στοιχεία** που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, και αποτελούν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας,

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ/2019** πόρισμά της (**ΔΕΔ ΕΙ/2019**), από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα: «Δεκτός ο ισχυρισμός. Προσκομίζει παραστατικό. Πίστωση λόγω εξόφλησης τοκομεριδίου επενδυτικού προϊόντος»,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η επίμαχη πίστωση προέρχεται από εξόφληση τοκομεριδίου ομολόγων/εντόκων γραμματίων του ελληνικού Δημοσίου και επομένως δεδομένου ότι προέρχεται από γνωστή πηγή, δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, **άποψη που εκφράζει και η ελέγχουσα φορολογική αρχή** στο σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που συντάχθηκε συνεπεία της Απόφασης του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί αναπομπής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία, **και αποδέχεται η υπηρεσία μας**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από γνωστή πηγή, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας τα ποσά που καταλογίστηκαν επιμεριστικά στον προσφεύγοντα, ήτοι το ποσό των **660,76€** από το **φορολογικό έτος 2014**.

Όμως το ποσό αυτό, πρέπει να ληφθεί υπόψη στα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά, προκειμένου να υπολογιστεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ίδιου έτους.

7. Ως προς τα ποσά που περιλαμβάνονται στην Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η ελέγχουσα φορολογική αρχή προκειμένου να καταλογίσει τα ποσά της προσαύξησης περιουσίας στον προσφεύγοντα, διενήργησε ισομερή επιμερισμό των πρωτογενών πιστώσεων με βάση το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού.

Επομένως και το κέρδος που προκύπτει από την πώληση επενδυτικών προϊόντων, πρέπει να κατανεμηθεί με βάση το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού.

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία, όπως αναλύθηκε στο **κεφάλαιο 6** της παρούσας, προέκυψαν οι κατωτέρω αποδόσεις επενδυτικών προϊόντων, οι οποίες κατανέμονται επίσης με βάση το πλήθος των συνδικαιούχων, ως ακολούθως:

α/α αιτή- ματος	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Επενδυτικό προϊόν	Ημερ/νία πίστωσης	Πρωτογενείς Πιστώσεις	Συνδικαι- ούχοι	Συνολική Απόδοση	Απόδοση που καταλογίζεται
6	2012	.....	.....	.....	13/2/2012	111.265,57 €	4	9.400,96 €	2.350,24 €
10	2012	.....	.....	.....	24/2/2012	1.146.172,19 €	4	86.172,19 €	21.543,05 €
41	2012	.....	.....	Μέρισμα Ασφαλιστηρίου	9/11/2012	9.169,66 €	4	119,01 €	29,75 €
42	2012	.....	.....	Μέρισμα Ασφαλιστηρίου	9/11/2012	10.388,98 €	4	115,72 €	28,93 €
43	2012	.....	.....	Μέρισμα Ασφαλιστηρίου	12/11/2012	5.924,07 €	4	137,19 €	34,30 €
44	2012	.....	.....	Μέρισμα Ασφαλιστηρίου	12/11/2012	5.924,07 €	4	137,19 €	34,30 €
2012 Αθροισμα								96.082,26 €	24.020,57 €
1	2013	.....	.....	.....	4/1/2013	17.464,93 €	4	17.464,93 €	4.366,23 €
2	2013	.....	.....	.....	4/1/2013	27.739,73 €	4	27.739,73 €	6.934,93 €
10	2013	.....	.....	.....	23/5/2013	844.306,54 €	4	46.420,58 €	11.605,15 €
12	2013	.....	.....	.....	2/7/2013	128.934,01 €	4	28.934,01 €	7.233,50 €
19	2013	.....	.....	.....	18/11/2013	7.979,25 €	4	216,84 €	54,21 €
2013 Αθροισμα								120.776,09 €	30.194,02 €
5	2014	.....	.....	.....	3/4/2014	304.916,18 €	4	12.678,59 €	3.169,65 €
11	2014	.....	.....	.....	17/4/2014	304.648,32 €	4	7.618,73 €	1.904,68 €
16	2014	.....	.....	.....	30/4/2014	103.415,75 €	4	2.083,56 €	520,89 €
23	2014	.....	.....	Τοκομερίδιο Εντόκων Γραμ	3/11/2014	2.643,05 €	4	2.643,05 €	660,76 €
2014 Αθροισμα								25.023,93 €	6.255,98 €
Γενικό Αθροισμα								241.882,28 €	60.470,57 €

8. Πιστώσεις για τις οποίες δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013

4	2014				3/4/2014	50.567,28 €	50.567,28 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
5	2014				3/4/2014	76.229,05 €	76.229,05 €	Εξαγορά επενδυτικού	Κεφ. 6.1.3
11	2014				17/4/2014	76.162,08 €	76.162,08 €	Εξαγορά επενδυτικού	Κεφ. 6.1.6
12	2014				22/4/2014	2.970,73 €	2.970,73 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
13	2014				22/4/2014	4.171,50 €	4.171,50 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
14	2014				22/4/2014	10.657,53 €	10.657,53 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
15	2014				22/4/2014	11.967,75 €	11.967,75 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
16	2014				30/4/2014	25.853,94 €	25.853,94 €	Εξαγορά επενδυτικού	Κεφ. 6.1.4
17	2014				24/6/2014	5.249,12 €	5.249,12 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
18	2014				24/6/2014	5.336,29 €	5.336,29 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
19	2014				25/6/2014	3.161,74 €	3.161,74 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
23	2014				3/11/2014	660,76 €	660,76 €	Τοκομερίδιο	Κεφ. 6.4.2
2014 Άθροισμα						312.066,18 €	312.066,18 €		
Γενικό Άθροισμα						615.148,03 €	615.148,03 €		

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Απολογία	Ημερ/νία Πίστωσης	Ποσά που καταλογίστηκαν	Ποσά που διαγράφηκαν	Ισχυρισμός	Ως κεφάλαιο της παρούσας απόφασης
1	2014				02/01/2014	1.000,00 €	1.000,00 €	Μικροποσό	Κεφ. 5
3	2014				03/04/2014	38.078,41 €	38.078,41 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
4	2014				03/04/2014	50.567,28 €	50.567,28 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
5	2014				03/04/2014	76.229,05 €	76.229,05 €	Εξαγορά επενδυτικού	Κεφ. 6.1.3
11	2014				17/04/2014	76.162,08 €	76.162,08 €	Εξαγορά επενδυτικού	Κεφ. 6.1.6
12	2014				22/04/2014	2.970,73 €	2.970,73 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
13	2014				22/04/2014	4.171,50 €	4.171,50 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
14	2014				22/04/2014	10.657,53 €	10.657,53 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
15	2014				22/04/2014	11.967,75 €	11.967,75 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
16	2014				30/04/2014	25.853,94 €	25.853,94 €	Εξαγορά επενδυτικού	Κεφ. 6.1.4
17	2014				24/06/2014	5.249,12 €	5.249,12 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
18	2014				24/06/2014	5.336,29 €	5.336,29 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
19	2014				25/06/2014	3.161,74 €	3.161,74 €	Μερική εξαγορά Αμοιβ	Κεφ. 6.2
23	2014				03/11/2014	660,76 €	660,76 €	Τοκομερίδιο	Κεφ. 6.4.2
2014 Άθροισμα						312.066,18 €	312.066,18 €		
Γενικό Άθροισμα						615.148,03 €	615.148,03 €		

Επειδή, πέραν των προαναφερομένων στην παρούσα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **31/12/2018** έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **30/01/2019** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου εξωτερικού (.....), με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον με ΑΦΜ:, και την **τροποποίηση** των από **31/12/2018** και αριθμούς, και

..... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2013** και **2014** και φορολ. έτους **2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού,

A. Προσαύξηση Περιουσίας με βάση την παρούσα απόφαση

Προσδιορισμός Προσαύξησης Περιουσίας ανά έτος	Οικον. έτος 2013	Οικον. έτος 2014	Φορολ. Έτος 2014	Σύνολο
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας κατ' έλεγχο	55.128,13€	260.677,30€	312.066,18€	627.871,61€
Μείον: Διαγραφείσες Πιστώσεις που δεν αποτελούν Προσαύξηση Περιουσίας βάσει της παρούσας Απόφασης	44.659,10€	258.422,75€	312.066,18€	615.148,03€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας βάσει Απόφασης	10.469,03€	2.254,55€	0,00€	12.723,58€

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους

2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	974,58€	974,58€	974,58€	974,58€	974,58€	974,58€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	487.006,30€		487.006,30€		487.006,30€	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			55.128,13€		10.469,03€	
Συνολικό εισόδημα	487.980,88€	974,58€	543.109,01€	974,58€	498.449,91€	974,58€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	487.980,88€	974,58€	543.109,01€	974,58€	498.449,91€	974,58€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	487.980,88€	974,58€	543.109,01€	974,58€	498.449,91€	974,58€
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	487.980,88€	974,58€	543.109,01€	974,58€	498.449,91€	974,58€
Απαλλασσόμενα του φόρου ποσά	12.112,01€	10.753,26€	98.284,20€	10.753,26€	36.132,58€	10.753,26€
Φόρος απαλλασσόμενων ποσών	480,47€	471,16€	480,47€	471,16€	480,47€	471,16€
Συνολικό Εισόδημα	500.573,36€	12.199,00€	641.873,68€	12.199,00€	535.062,96€	12.199,00€
Τεκμαρτό Εισόδημα	50.079,33€	11.336,67€	50.079,33€	11.336,67€	50.079,33€	11.336,67€
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλ.	500.573,36€	12.199,00€	641.873,68€	12.199,00€	535.062,96€	12.199,00€
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%	1,0%	4,0%	1,0%	4,0%	1,0%

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους

2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	487.980,88€	974,58€	543.109,01€	974,58€	498.449,91€	974,58€	10.469,03€
Φόρος Κλίμακας	206.611,40€		231.419,05€		211.322,46€		4.711,06€
Μειώσεις από το φόρο	421,51€		421,51€		421,51€		
Φόρος που αναλογεί	206.189,89€		230.997,54€		210.900,95€		4.711,06€
Συμπληρωματικός φόρος							
Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	206.189,89€		230.997,54€		210.900,95€		4.711,06€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	201.849,46€		201.849,46€		201.849,46€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	4.340,43€		29.148,08€		9.051,49€		4.711,06€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	4.340,43€		29.148,08€		9.051,49€		4.711,06€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	20.022,93€	121,99€	25.674,95€	121,99€	21.402,52€	121,99€	1.379,59€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.	19.095,95€		19.095,95€		19.095,95€		
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος							
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ.	926,98€	121,99€	6.579,00€	121,99€	2.306,57€	121,99€	1.379,59€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο για πρόστιμο	4.340,43€		29.148,08€		9.051,49€		
Σύνολο	5.389,40€		35.849,07€		11.480,05€		6.090,65€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%				12.403,83€		2.355,53€	2.355,53€
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13 60 μήνες x 0,73% 43,80%				10.865,75€		2.063,44€	2.063,44€
Πρόστιμο άρθρων 53 και 58 ΚΦΔ				5.301,59€			
Επί εισφοράς αλληλεγγύης							
Γενικό Σύνολο	5.389,40€		64.420,24€		15.899,02€		10.509,62€

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες	43.914,60€		43.914,60€		43.914,60€	
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			260.677,30€		2.254,55€	
Συνολικό εισόδημα	43.914,60€		304.591,90€		46.169,15€	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	43.914,60€		304.591,90€		46.169,15€	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	43.914,60€		304.591,90€		46.169,15€	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	43.914,60€		304.591,90€		46.169,15€	
Απαλλασσόμενα του φόρου ποσά			11.301,16€		30.194,02€	
Φόρος απαλλασσόμενων ποσών						
Συνολικό Εισόδημα	43.914,60€		315.893,06€		76.363,17€	
Τεκμαρτό Εισόδημα	31.716,00€	11.300,00€	31.716,00€	11.300,00€	31.716,00€	11.300,00€
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλ.	43.914,60€	11.300,00€	315.893,06€	11.300,00€	76.363,17€	11.300,00€
Συντελεστής Εισφοράς	2,0%		4,0%		3,0%	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	43.914,60€		304.591,90€		46.169,15€		2.254,55€
Φόρος Κλίμακας	11.731,82€		94.255,33€		12.318,00€		586,18€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	11.731,82€		94.255,33€		12.318,00€		586,18€
Συμπληρωματικός φόρος							
Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	11.731,82€		94.255,33€		12.318,00€		586,18€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.							
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	11.731,82€		94.255,33€		12.318,00€		586,18€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	6.452,50€		6.452,50€		6.452,50€		
Σύνολο	18.184,32€		100.707,83€		18.770,50€		586,18€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	878,29€		12.635,72€		2.290,90€		1.412,61€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος	440,00€		440,00€		440,00€		
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	1.318,29€		13.075,72€		2.730,90€		1.412,61€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	19.502,61€		113.783,55€		21.501,40€		1.998,79€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 0%							
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13 60 μήνες x 0,73% 43,80%				36.145,30€		256,75€	256,75€
Πρόστιμο άρθρων 53 και 58 ΚΦΔ							
Επί εισφοράς αλληλεγγύης				11.028,47€			
Γενικό Σύνολο	19.502,61€		160.957,32€		21.758,15€		2.255,54€

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία						
Τόκοι	32.934,96€	0,06€	32.934,96€	0,06€	32.934,96€	0,06€
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			310.405,40€		0,00€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	150.545,73€		150.545,73€		150.545,73€	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού ναυτικού:						
β) Κατώτερου πληρώματος:						
Συνολικό Εισόδημα	183.480,69€	0,06€	493.886,09€	0,06€	183.480,69€	0,06€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	183.480,69€	0,06€	493.886,09€	0,06€	183.480,69€	0,06€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	183.480,69€	0,06€	493.886,09€	0,06€	183.480,69€	0,06€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών	50.458,98€		51.720,62€		56.714,96€	
Συνολικό Εισόδημα	233.939,67€	0,06€	545.606,71€	0,06€	240.195,65€	0,06€
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ	233.939,67€	0,06€	545.606,71€	0,06€	240.195,65€	0,06€
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%		4,0%		4,0%	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	183.480,69€	0,06€	493.886,09€	0,06€	183.480,69€	0,06€	0,00€
Φόρος Κλίμακας	61.469,45€	0,01€	163.903,23€	0,01€	61.469,45€	0,01€	0,00€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	61.469,45€	0,01€	163.903,23€	0,01€	61.469,45€	0,01€	0,00€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	11.392,15€		11.392,15€		11.392,15€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	50.077,30€	0,01€	152.511,08€	0,01€	50.077,30€	0,01€	0,00€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	50.077,30€	0,01€	152.511,08€	0,01€	50.077,30€	0,01€	0,00€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	9.357,59€		21.824,27€		9.607,83€		
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ							
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	9.357,59€		21.824,27€		9.607,83€		250,24€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	59.434,90€		174.335,36€		59.685,14€		250,24€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%			51.216,89€				
Πρόστιμο άρθρων 53 και 58 ΚΦΔ			6.233,34€				
Επί εισφοράς αλληλεγγύης							
Γενικό Σύνολο	59.434,90€		231.785,59€		59.685,14€		250,24€

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

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 31/12/18	Φόρου Εισοδήματος	Οικ. 2013	10.469,03€	4.711,06€	2.355,53€	2.063,44€	1.379,59€	10.509,62€
2	 - 31/12/18	Φόρου Εισοδήματος	Οικ. 2014	2.254,55€	586,18€	0,00€	256,75€	1.412,61€	2.255,54€
3	 - 31/12/18	Φόρου Εισοδήματος	Φορ. 2014	0,00€	0,00€			250,24€	250,24€
Σύνολα				12.723,58€	5.297,24€	2.355,53€	2.320,19€	3.042,44€	13.015,40€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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