



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : **210 9563608**  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα

14/11/2014

Αριθμός απόφασης:

3635

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

3. Την από 17/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των ..... του ....., ΑΦΜ ..... και ..... του ..... ΑΦΜ ..... κατοίκων ....., οδός ..... κατά των υπ' αριθ. ....../20-06-2014 και ....../20-06-2014 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 5 του ν.3833/10 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. ....../20-06-2014 και ....../20-06-2014 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 5 του ν.3833/10 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.του οικονομικού έτους 2010 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 20/06/2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6. Την από 13/11/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από 17/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των ..... του .....,και ..... του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**A.** Με την υπ' αρ. .... /20-06-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του α' προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 551.358,54€, πλέον 573.412,89 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας)

**B.** Με την υπ' αρ. .... /20-06-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 5 του ν.3833/10 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του α' προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά ποσού 14.580,79€, πλέον 13.997,55€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) .

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κατ' εντολή του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (αριθμ. εντολής ..... /03-02-2014 για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του α' προσφεύγοντα κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή ο α' προσφεύγων κατά το ημερολογιακό έτος 2009(οικ. 2010) απέστειλε στη ..... δύο (2) εμβάσματα συνολικού ποσού 1.900.000,00ευρώ και κατά το ημερολογιακό έτος 2011(οικ. 2012) ένα (1) έμβασμα ποσού 4.991,50ευρώ.

Για την υποστήριξη της προέλευσης των ποσών των εμβασμάτων ο ελεγχόμενος προσκόμισε στη φορολογική αρχή α) βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων με χρηματικά υπόλοιπα σε ημερομηνίες προγενέστερες τις 31/12/1999, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1033/13 του Υπ.Οικ.γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του 1999 εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά και εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και β) βεβαιώσεις χρηματιστηριακών εταιριών για εκποίηση αμοιβαίων κεφαλαίων, εκ των οποίων ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο το ποσό των 6.434,08€, το οποίο αποτελεί κέρδος από την εκποίηση 71.489,761 μεριδίων ..... Διαχείρισης Διαθεσίμων στις 21/5/08 με ημερομηνία κτήσης στις 17/8/2007, ενώ τις λοιπές βεβαιώσεις δεν τις αξιολόγησε δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε από τον ελεγχόμενο η οικονομική δυνατότητα απόκτησης αυτών.

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη το κεφάλαιο που σχηματίστηκε από τα δηλωθέντα εισοδήματα και τα λοιπά χρηματικά ποσά από 1/1/1996-31/12/2008 ( έλαβε υπόψη και το διαθέσιμο υπόλοιπο των ετών 1996-1999 κατόπιν επίκλησης του ίδιου σε σχετικό υπόμνημά του), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 και 48 παρ.3 του Κ.Φ.Ε. ήτοι 503.584,26€, προσδιόρισε τη

διαφορά του διαθέσιμου κεφαλαίου και των εμβασμάτων για τη χρήση 2009 στο ποσό του 1.396.415,74€ (ήτοι διαθέσιμο υπόλοιπο 503.584,26€ έως 31/12/2008 – μείον ποσό εμβάσματος 1.900.000,00€ = -1.396.415,74€ ) και στη χρήση 2011: δεν προκύπτει διαφορά , ( διαθέσιμο υπόλοιπο από 1/1/2009-31/12/2011 81.906,02€ μείον ποσό έμβασματος 4.991,50 = 76.914,52). Η διαφορά αυτή (που αφορά το οικ. ετος 2010) μη δυνάμενη να υπαχθεί ευθέως σε κάποια πηγή εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ του άρθρου 4 του ν.2238/94 θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος του άρθρου 48 παρ.3 του Κ.Φ.Ε. επί του οποίου υπολογίσθηκε και έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης του ν.3833/2010 .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τα εξής :

α)την παραβίαση του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος

β)την εσφαλμένη απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών απο τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα με χρηματικά υπολοιπα λογαριασμών στο τέλος του 1999 και εκποίησης αμοιβαίων κεφαλαίων για την κάλυψη των εμβασμάτων και

γ)και την παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού κατόπιν μερικού ελέγχου και όχι πλήρους.

Ο προσφεύγων με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλλε και τα εξής δικαιολογητικά σε φωτοαντίγραφα:

α) την από 9/7/2014 βεβαίωση υπολοίπου καταθετικών προϊόντων της ..... με την οποία βεβαιώνεται ότι το καταθετικό υπόλοιπο του λογαριασμού που τηρείται από τον προσφεύγοντα στην εν λόγω τράπεζα στις 31/12/1999 ανέρχεται στο ποσό των 505.516δρχ.(17.634+ 487.882) - 1.483,53€

β) την με αριθμ. πρωτ. ..../24-06-2014 επιστολή της ..... με την οποία βεβαιώνεται ότι το καταθετικό υπόλοιπο του λογαριασμού που τηρείται από τον προσφεύγοντα στην εν λόγω τράπεζα στις 31/12/1999 ανέρχεται στο ποσό των 7.927.126δρχ. (23.263,75)€

γ) το από 25/07/2014 έγγραφο της ..... Bank στο οποίο αναφέρεται ότι το τραπεζικό υπόλοιπο σε λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην εν λόγω τράπεζα στις 31/12/1999 ανέρχεται στο ποσό των 2.826.018δρχ. (8.293,52€)

δ) το με αριθμ πρωτ. ..../27-6-2014 έγγραφο με θέμα υπόλοιπο λογαριασμού της ..... Bank το οποίο στις 31/12/1999 ανέρχονταν στο ποσό των 4.473.011δρχ. (13.126,95€).

ε) το με αριθμ πρωτ. .... 14/17-6-2014 έγγραφο με θέμα ενημέρωση υπολοίπου λογαριασμού της ..... Τράπεζας το οποίο στις 31/12/1999 ανέρχονταν στο ποσό του 1.994.635δρχ.(5.853,66€)

στ) το από 8/7/2014 έγγραφο της Τράπεζας ..... στο οποίο αναφέρεται το καταθετικό υπόλοιπο στις 31/12/1999 ίσο με το ποσό των 274.169GRD, 14.964USD και 310.742DEM

ζ) το με αριθμ πρωτ. ..../4-7-2014 έγγραφο με θέμα υπόλοιπο λογαριασμού της ..... Bank στην οποία απεικονίζεται η αγορά αμοιβαίου κεφαλαίου την 8/11/1999 συνολικού ποσού 381.511,58 € με συνημμένη κατάσταση στην οποία εμφανίζεται η εξαγορά αυτών στις 16/8/2007

έναντι του ποσού των 243.394,04 και στη συνέχεια η εξαγορά με αυτό το ποσό 71.489,76 μεριδίων τα οποία εκποιήθηκαν στις 21/05/2008 έναντι του ποσού των 249.828,12 €.

η) την με αριθμ πρωτ. .... /29-8-2014 επιστολή της ..... Asset management με τρείς (3) συνημμένες βεβαιώσεις κατοχής μεριδίων στις 31/12/1999 και την αντίστοιχη εξαγορά τους και κίνηση αυτών, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων ήταν κύριος 20.480,7990 μεριδίων με τίτλο “..... α/κ Μεικτό Εσωτερικού” και αξία συμμετοχής 205.137,73€ και 44.284,7730 μεριδίων με τίτλο “α/κ .....-Διαθεσίμων Εσωτερικού” και αξία συμμετοχής 239.957,045€ τα οποία εξαγοράσθηκαν στο σύνολό τους έναντι του ποσού των 155.916,67€ στις 2/10/2008 και 299.783,42€ στις 13/07/2000 αντίστοιχα.

Μετά την παραλαβή της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων με την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ.....ΕΜΠ/30-10-2014 αίτησή του υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας τα ως άνω δικαιολογητικά πρωτότυπα πλην του με αριθμ. πρωτ..... /4-7-2014 εγγράφου της ..... Bank.

Η Υπηρεσία μας στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης εφαρμόζοντας τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1002/13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανέπεμψε την υπόθεση στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) με το ως άνω διαβιβαστικό κατόπιν της με αριθμ ..... /30-010-2014 πράξης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), εξετάζοντας τα νέα στοιχεία. Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) μας απέστειλε το πόρισμά του με το αριθμ.πρωτ..... /11-11-2014 έγγραφό του( αριθμός πρωτ.δικής μας υπηρεσίας ΔΕΔ .....ΕΙ.....ΕΜΠ/12-11-2014) .

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

**Επειδή** στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθο-

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

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

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της 1033/21-2-2013 παρ. 12 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1228/16-10-2014 για την κάλυψη του εμβάσματος γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999.....**στη περίπτωση που ο δικαιούχος χρησιμοποιήσει χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν σε πιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του 1999, δε μπορεί να επικαλεσθεί και ανάλωση προηγούμενων ετών.**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 19 της ΠΟΛ 1033/13 για τις περιπτώσεις που, κατά την εισαγωγή του συναλλάγματος και μέχρι την ημερομηνία του εμβάσματος, δεν έγινε μετατροπή του σε ευρώ, προκειμένου ο φορολογούμενος να καλύψει το ποσό του εμβάσματος, θα πρέπει να προσκομίσει βεβαίωση χρηματοπιστωτικού ιδρύματος περί της εισαγωγής του ανάλογου ποσού και παραμονής του στο νόμισμα στο οποίο είχε εισαχθεί. **Ειδικά για τους υπόχρεους σε δήλωση στην Ελλάδα, θα πρέπει να υπάρχει δικαιολόγηση προέλευσης του παραπάνω ποσού που θα επικαλεσθούν.**

**Επειδή στη ΠΟΛ 1033/21-2-2013 παρ. 18 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1228/16-10-2014 αναφέρεται ότι:** “για την κάλυψη του εμβάσματος γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του 1999 (τελευταίο παραγεγραμμένο έτος), εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) και εφόσον έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Στην έννοια των χρηματικών ποσών περιλαμβάνονται, εκτός από τις καταθέσεις και τα επενδυτικά προϊόντα γενικά (ομόλογα, μετοχές, γερós, αμοιβαία κεφάλαια κ.λπ.) για τα οποία προκύπτει από σχετικά αποδεικτικά στοιχεία ότι ήταν διαθέσιμα στο τέλος του έτους 1999 και εκποιήθηκαν-ρευστοποιήθηκαν σε χρόνο προγενέστερο της μεταφοράς χρηματικού ποσού στο εξωτερικό με έμβασμα.

2. Για την κάλυψη των εμβασμάτων με το προϊόν της εκποίησης περιουσιακών στοιχείων δευκρινίζονται τα εξής: α) περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη κ.λπ.) που έχουν αποκτηθεί έως και το τέλος του 1999 και εκποιήθηκαν μετά την 1-1-2000 και πάντως πριν την

αποστολή του εμβάσματος, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό που προέκυψε από την εκποίηση αυτή, υπο την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται η εκποίηση από σχετικά παραστατικά.

β) περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα ,μετοχές εισηγμένες ή μη κ.λ.π.) που έχουν αποκτηθεί μετά από το τέλος του τελευταίου παραγεγραμμένου έτους δηλαδή μετά τη 1-1-2000 και εκποιήθηκαν πριν την αποστολή του εμβάσματος λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό που προέκυψε από την εκποίηση αυτή για την κάλυψη του εμβάσματος, σε κάθε περίπτωση όμως ελέγχεται η οικονομική δυνατότητα απόκτησης των περιουσιακών αυτών στοιχείων από το φορολογούμενο.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 της ΠΟΛ 1228/16-10-2014 τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα υπερισχύουν ως ρυθμίζοντα ειδικά τις υποθέσεις αποστολής εμβασμάτων στην αλλοδαπή κάθε άλλης διαταγής μας που ρυθμίζει τα ίδια θέματα διαφορετικά ανεξαρτήτως είδους ελέγχου

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: “ 1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:α)..... **στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 3 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: “**Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά** με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου”.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.3833/10 ορίζεται ότι: 1. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α). 2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) και άνω.

**Επειδή** το ποσό των εμβασμάτων που εξήχθη στο εξωτερικό, ήτοι ποσό 1.900.000,00€ το 2009 και 4.991,50€ το 2011 μη δυνάμενο να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν.2238/94 φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/10, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος σύμφωνα με τις οποίες κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυ-

πικό νόμο που να καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα...είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι ο συγκεκριμένος φόρος επεβλήθη βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 του ν.2238/94.

**Επειδή** σύμφωνα με το πόρισμα του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) το οποίο προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις :

α) δεν έγινε δεκτό το αίτημα του φορολογούμενου να ληφθούν υπόψη οι ως άνω περιγραφόμενες με στοιχεία α'β',γ',δ'και ε' βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων για τα χρηματικά υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών στις 31/12/1999 ύψους 505.516δρχ, 7.927.126δρχ., 2.826.018δρχ., 4.473.011δρχ. και 1.994.635δρχ. αντίστοιχα ,ήτοι συνολικού ποσού 17.726.306δρχ. ή 52.021,44€ ,δεδομένου ότι ήδη κατά τον έλεγχο κατόπιν επίκλησης του ίδιου του ελεγχόμενου με υπόμνημά του ελήφθη υπόψη το σχηματισθέν διαθέσιμο κεφάλαιο των χρήσεων 1996-1999 που ανέρχονταν στο ποσό των 256.454,81€ και σύμφωνα με τις διατάξεις τηςΠΟΛ 1033/13 στη περίπτωση που ο δικαιούχος χρησιμοποιήσει χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν σε πιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του 1999, δε μπορεί να επικαλεσθεί και ανάλωση προηγούμενων ετών και αντίστροφα.

β) δεν έγινε δεκτό το από 8/7/2014 έγγραφο της Τράπεζας ..... στο οποίο αναφέρεται το καταθετικό υπόλοιπο στις 31/12/1999 που ανέρχονταν στα ποσά των 274.169GRD, 14.964USD και 310.742DEM, δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία( βεβαιώσεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) που να αποδεικνύουν ότι τα ποσά αυτά ευρωποιήθηκαν ή δραχμοποιήθηκαν και ότι αποτελούν μέρος του ποσού των εμβασμάτων που εξήλθαν στο εξωτερικό αλλά ούτε και έγινε δικαιολόγηση της προέλευσής τους , προϋποθέσεις απαραίτητες για να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη των εξερχόμενων εμβασμάτων,σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.19 της ΠΟΛ.1033/13 του ΥΠ. ΟΙΚ..

Η Υπηρεσία μας διαπίστωσε ότι τα ποσά των 274.169GRD(δρχ.) και 310.742DEM (γερμανικά μάρκα) που αναφέρονται στο ως άνω έγγραφο της Τράπεζας ..... ευρωποιήθηκαν αυτόματα με την ένταξη στην Ευρωζώνη της Ελλάδας και της Γερμανίας εξομοιούμενα με τα ποσά των 804,60€ και 158.879,95€,πλην όμως δεν λαμβανονται υπόψη για την κάλυψη των εμβασμάτων δεδομένου ότ ο προσφεύγων έκανε επίκληση στη φορολογική αρχή να χρησιμοποιηθεί διαθέσιμο κεφάλαιο και πριν το 2000 το οποίο τυγχάνει για τα έτη 1996-1999 να είναι μεγαλύτερο (256.454,81€) του ως άνω ποσού αλλά και του υπολοίπου των λοιπών τραπεζικών λογαριασμών στις 31/12/1999,ήτοι 52.021,44+804,60+158.879,95=211.705,99€ και σύμφωνα με τις διατάξεις τηςΠΟΛ 1033/13 στη περίπτωση που ο δικαιούχος χρησιμοποιήσει χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν σε πιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του 1999, δε μπορεί να επικαλεσθεί και ανάλωση προηγούμενων ετών και αντίστροφα.

γ) έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος να ληφθεί υπόψη το ποσό της εκποίησης μεριδίων τα οποία υπήρχαν στις 31/12/1999 όπως αναφέρεται στις ως άνω βεβαιώσεις των χρηματιστηριακών εταιριών, πλέον συγκεκριμένα: έγινε δεκτό το ποσό των 249.828,12€ το οποίο προέκυψε από την εξαγορά των 71.489,761 μεριδίων διαχείρισης διαθεσίμων της ..... Bank στις 21/05/2008 (τα οποία ο προσφεύγων είχε αποκτήσει στις 16/8/2007 κατόπιν εξαγοράς αμοιβαίων

κεφαλαίων που κατείχε στις 31/12/1999 με αξία συμμετοχής 381.511,58 € στις 8/11/1999) καθώς και τα ποσά των 299.783,42 € και 155.916,67 € τα οποία προέκυψαν από την εξαγορά μεριδίων της ..... Asset management στις 13/7/2000 και 2/10/2008 αντίστοιχα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1033/21-2-2013 παρ. 18 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1228/16-10-2014.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.3 του ν.4174/13 του Κ.Φ.Δ. η φορολογική διοίκηση δύναται να διενεργήσει μερικό φορολογικό έλεγχο και να προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού κατόπιν μερικού ελέγχου και όχι πλήρους, είναι νόμω αβάσιμος.

**Επειδή** κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20-06-2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς του ν.3833/10, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι υπόλοιποι ισχυρισμοί που προβάλλονται από τον προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι και συνεπώς απορριπτέοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

τη μερική αποδοχή της από 17-09-2014 και με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων με αριθμ. ..../20-06-2014 και ..../20-06-2014 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς ν.3833/2010 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π) του οικ.ετών 2010 , προσδιορίζοντας τους αναλογούντες φόρους, λαμβάνοντας υπόψη τη διαφορά του διαθέσιμου κεφαλαίου του προσφεύγοντος πλέον του προϊόντος ρευστοποίησης των αμοιβαίων κεφαλαίων που υπήρχαν 31/12/1999 από την εκποίηση τους πριν την αποστολή των εμβασμάτων στο εξωτερικό και των ποσών των απεσταλμένων εμβασμάτων στο εξωτερικό.

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

#### **οικ. έτος 2010**

|                                                                           |            |
|---------------------------------------------------------------------------|------------|
| διαθέσιμο κεφάλαιο έως 31/12/2008                                         | 503.584,26 |
| Προϊόν εξαγοράς αμοιβαίων κεφαλαίων<br>(249.828,12+299.783,42+155.916,67) | 705.528,21 |

|                                            |              |
|--------------------------------------------|--------------|
| Συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο χρήσης 2009    | 1.209.112,47 |
| μείον Εμβάσματα αποσταλλέντα στο εξωτερικό | 1.900.000,00 |
| Διαφορά εμβάσματος μη καλυπτόμενη          | 690.887,53   |

**Β. συνολικό φορολογητέο εισόδημα με βάση την παρούσα απόφαση**

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010(διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009)**

| ΠΡΟΕ-<br>ΛΕΥΣΗ<br><br>ΕΙΣΟΔΗ-<br>ΜΑΤΟΣ               | Βάσει Δήλωσης      |             | Βάσει ελέγχου            |             | Βάσει απόφασης         |            |
|------------------------------------------------------|--------------------|-------------|--------------------------|-------------|------------------------|------------|
|                                                      | Ατομικό και τέκνων | της συζύγου | Ατομικό και τέκνων       | της συζύγου | Ατομικό και τέκνων     | ης συζύγου |
| A-B. Ακίνη-<br>τα                                    |                    |             |                          |             |                        |            |
| Γ. Γεωργι-<br>κές επιχει-<br>ρήσεις                  |                    |             |                          |             |                        |            |
| Δ. Εμπορι-<br>κές επιχει-<br>ρήσεις                  | 13.849,56          |             | 13.849,56                |             | 13.849,56              |            |
| ΣΤ. Μισθω-<br>τές Υπηρε-<br>σίες                     |                    |             |                          |             |                        |            |
| Ζ. Ελευθέ-<br>ρια Επαγ-<br>γέλματα                   |                    |             | 1.396.415,74             |             | 690.887,53             |            |
| <b>Συνολικό<br/>Εισόδημα</b>                         | 13.849,56          |             | 1.410.265,30             |             | 704.737,09             |            |
| Αρνητικά<br>στοιχεία<br>που συμ-<br>ψηφίζονται       |                    |             |                          |             |                        |            |
| <b>Υπόλοιπο</b>                                      | 13.849,56          |             | 1.410.265,30             |             | <b>704.737,09</b>      |            |
| Εκπτώσεις<br>δαπανών<br>άρθρου 8<br>Ν.2238/199<br>4  | 8.056,44           |             | 8.056,44                 |             | 8.056,44               |            |
| <b>Φορολο-<br/>γητέο Πο-<br/>σό</b>                  | <b>5.793,12</b>    |             | <b>1.402.208,86</b>      |             | <b>696.680,65</b>      |            |
| <b>Αυτοτρε-<br/>λώς φορο-<br/>λογούμενα<br/>ποσά</b> | <b>47.814,10</b>   | 18.854,34   | <b>47.814,10</b>         | 18.854,34   | <b>47.814,10</b>       | 18.854,34  |
| <b>Εισόδημα<br/>επιβολής<br/>εισφοράς</b>            | <b>61.663,66</b>   | 18.854,34   | <b>1.458.079,4<br/>0</b> | 18.854,34   | <b>752.551,1<br/>9</b> | 18.854,34  |

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

**Οικονομικό έτος 2010**  
**Α.Ως προς το φόρο εισοδήματος**

|                                          |                   |
|------------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου βάσει απόφασης             | 269.147,26        |
| Πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 104% | 279.913,15        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>               | <b>549.060,41</b> |

Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος απεικονίζεται στο παρακάτω πίνακα:

| βάσει δήλωσης                            |       |                                                   | βάσει ελέγχου |                                                   | βάσει απόφασης |                   |
|------------------------------------------|-------|---------------------------------------------------|---------------|---------------------------------------------------|----------------|-------------------|
|                                          | φόρος | εισόδημα                                          | φόρος         | εισόδημα                                          | φόρος          | διαφορά           |
| Εισόδημα Του υπόχρεου<br><b>5.793,12</b> | 0,00  | Του υπόχρεου<br>1.402.208,86                      | 551.358,54    | εισόδημα Του υπόχρεου<br><b>696.680,65</b>        | 269.147,26     | 269.147,26        |
| Υπόλοιπο φόρου                           |       |                                                   | 551.358,54    |                                                   |                |                   |
| Εισόδημα Της συζύγου<br><b>0,00</b>      | 0,00  | Της συζύγου<br><b>0,00</b>                        |               | Εισόδημα Της συζύγου<br><b>0,00</b>               | 0,00           |                   |
| Υπόλοιπο φόρου                           | 0,00  |                                                   | 551.358,54    |                                                   | 269.147,26     | 269.147,26        |
| Φόρος που αναλογεί                       | 0,00  | Φόρος που αναλογεί                                | 551.358,54    | Φόρος που αναλογεί                                | 269.147,26     | 269.147,26        |
| προστίθεται                              |       | προστίθενται                                      |               | προστίθενται                                      |                |                   |
|                                          |       | Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 52μήνες X2%=104% | 573.412,89    | Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 52μήνες X2%=104% | 279.913,15     | 279.913,15        |
| Σύνολο οφειλής                           | 0,00  | Σύνολο οφειλής                                    | 1.124.771,43  | Σύνολο οφειλής                                    | 549.060,41     | <b>549.060,41</b> |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>               |       |                                                   |               |                                                   |                | <b>549.060,41</b> |

**Β. Ως προς την έκτακτη εισφορά του ν.3833/2010**

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου βάσει απόφασης            | 7.525,51         |
| Πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 98% | 7.224,49         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>14.750,00</b> |

Ο υπολογισμός της έκτακτης εισφοράς του ν.3833/2010 απεικονίζεται στο παρακάτω πίνακα:

|                                              | βάσει δήλωσης |           | βάσει ελέγχου |           | βάσει απόφασης |           | Διαφορά          |             |
|----------------------------------------------|---------------|-----------|---------------|-----------|----------------|-----------|------------------|-------------|
|                                              | υπόχρεος      | σύζυγος   | υπόχρεος      | σύζυγος   | υπόχρεος       | σύζυγος   | υπόχρεος         | σύζυγος     |
| Φορολογητέο εισόδημα                         | 61.663,66     | 18.854,34 | 1.458.079,40  | 18.854,34 | 752.551,19     | 18.854,34 |                  |             |
| Συντελεστής εισφοράς                         | 1%            | 1%        | 1%            | 1%        | 1%             | 1%        |                  |             |
| εισφορά                                      | 0,00          | 0,00      | 14.580,79     |           | 7.525,51       | 0,00      | 7.525,51         | 0,00        |
| Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας 48μήνεςΧ2 %=96% |               |           | 13.997,55     |           | 7.224,49       |           | 7.224,49         | 0,00        |
| Σύνολο εισφοράς                              | 0,00          | 0,00      | 28.578,34     | 0,00      | 14.750,00      | 0,00      | <b>14.750,00</b> | <b>0,00</b> |
| <b>Συνολική διαφορά εισφοράς</b>             |               |           |               |           |                |           | <b>14.750,00</b> |             |

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).