



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 02-10-2014

Αριθμός απόφασης: 3074

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 03-07-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ και της ,Α.Φ.Μ. κατοίκων περιοχής , οδός , κατά της υπ' αριθμ. /15-05-2014 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος και της υπ' αριθμ. /15-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ. /15-05-2014 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος και την υπ' αριθμ. /15-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
6. Την από 01-10-2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.
 - Με την υπ' αριθ. /15-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 297.883,46 € πλέον

πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 208.518,42 € . Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή στη χρήση 2010 διαπιστώθηκε από τον έλεγχο προσαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων κατά 699.512,53 € που δεν δικαιολογείται σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (όπως τροποποιήθηκε με την παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και ισχύει). Οι προσφεύγοντες κατά το ημερολογιακό έτος 2010 (οικ. 2011) απέστειλαν στο εξωτερικό , από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα χρηματικά εμβάσματα ποσού 512.145,57 ευρώ 200.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

- Με την υπ' αριθ./15-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό 20.789,46 € ως ειδική εισφορά αλληλεγγύης πλέον πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας ποσού 13.721,04 € και σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό 8.000,00 € ως ειδική εισφορά αλληλεγγύης πλέον πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας ποσού 5.280,00 € με βάση το κατ' έλεγχο προσδιορισθέν συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς.

Οι προσφεύγοντες , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να επανεξεταστούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις , να ακυρωθούν και να διαγραφούν τα ποσά φόρου που έχουν καταλογιστεί σε βάρος τους , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι νόμιμες διότι διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ο οποίος δεν προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις (ν.4174/2013).
2. Η επίκληση στην έκθεση ελέγχου, του άρθρου 28 παρ.2 του ν.3296/2004 και του άρθρου 9^α του ν.2523/1997 ,που προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 81 του ν.3842/2010 και ισχύει από 01-06-2010 , είναι διατάξεις άσχετες με το αντικείμενο του παρόντος ελέγχου ,δεδομένου ότι ουδείς εκ των δύο είναι ή ήταν επιτηδευματίας ή για οποιοδήποτε λόγο υπόχρεος στην τήρηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. για την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ..
3. Η εφαρμογή από τη φορολογική διοίκηση της διάταξης του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και ειδικότερα του τελευταίου εδαφίου της διάταξης αυτής που προστέθηκε με την παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 ισχύει από 30-09-2010 και δεν προβλέπεται αναδρομική ισχύ και συνεπώς εφαρμόζεται για προσαύξηση περιουσίας που πραγματοποιείται μόνο μετά την ημερομηνία αυτή.
4. Σφάλμα του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό του χρόνου φορολογίας.
5. Ο έλεγχος δεν θεμελίωσε ότι υπάρχει προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη η οποία τόσο η ίδια όσο και η εφαρμογή της αντίκειται σε θεμελιώδεις διατάξεις.
6. Μη νόμιμη η θέση του ελέγχου ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα προγενέστερα του 1997 , με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν οι αντίστοιχες δηλώσεις , παρόλο που προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά με δεδομένο ότι δεν είχε υποχρέωση να διατηρεί αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων.
7. Τα κρίσιμα ποσά των εμβασμάτων καλύπτονται από εισοδήματα των προηγούμενων ετών τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολογία διότι προέρχονται από κέρδη από μετοχές στο Χρηματιστήριο, τοποθέτηση καταθέσεων σε περίοδο *perpetuo* ,αγορά τίτλων Ελληνικού Δημοσίου με συμφωνία επαναγοράς κ.τ.λ., αλλά η ανεύρεση τους μετά την πάροδο τόσων ετών είναι εξαιρετικά δυσχερής ή αδύνατη. Προσκομίζονται αντίγραφα πινακιδίων πώλησης μετοχών, αντίγραφα κίνησης λογαριασμών από τα οποία προκύπτει ότι διέθετε σημαντικά κεφάλαια ήδη από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 , προερχόμενα από εισοδήματα προηγούμενων ετών , τα οποία τοποθετούνται σε προθεσμιακές καταθέσεις και κατά τη λήξη τους και πριν την επανατοποθέτησή τους κατατίθενται στους εν λόγω λογαριασμούς.
8. Στην εκτυπωθείσα κατάσταση των εμβασμάτων από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π εμφανίζεται όνομα τρίτου προσώπου ως εντολέα των εμβασμάτων και η φορολογική αρχή δεν προέβη στην αναζήτηση του

τρίτου προσώπου και θεώρησε ότι τα ποσά αφορούν τους προσφεύγοντες.

9. Μη νόμιμα ο έλεγχος δεν αποδέχεται το ποσό το οποίο επικαλέστηκε στο οικονομικό έτος 2000 ως υπεραξία από πώληση μετοχών εισηγμένων.
10. Άτοπο το πόρισμα του ελέγχου που προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα κατά την χρονική περίοδο κατά την οποία λόγω ηλικίας και καταστάσεως υγείας (άνοια) δεν είναι δυνατό να αποκτηθεί εισόδημα τέτοιου ύψους.
11. Μη νόμιμος καταλογισμός φόρου διότι προσδιορίζεται ενιαίο ποσό φόρου χωρίς να προσδιορίζεται το ποσό του φόρου που αναλογεί και καταλογίζεται στον κάθε ένα χωριστά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25 του ν.4174/2013 προβλέπεται ο μερικός έλεγχος και συγκεκριμένα στο άρθρο 25 παρ. 1 αναφέρεται ότι « ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος φέρει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από το Γενικό Γραμματέα, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α)...β)...γ)...δ)...ε)...στ)..., και **ζ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση** .

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν προβλέπεται μερικός έλεγχος από τις διατάξεις του ν.4174/2013 κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994 1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθερίων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, **τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης...**

Εν προκειμένω , οι προσφεύγοντες δεν προσκομίζουν **αποδεικτικά στοιχεία**, όπως βεβαιώσεις τόκων **πέραν των δηλωθέντων** , πινάκια αγοράς – πώλησης μετοχών , βεβαιώσεις χρηματιστηριακής εταιρείας , χρηματιστηρίου , δήλωση απόδοσης του οικείου φόρου ,τίτλους κτήσης – μεταβίβασης ομολογιών στα οποία απεικονίζονται οι σχετικές πράξεις και δικαιολογούν ότι τα ποσά των κρινόμενων εμβασμάτων έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο ή απαλλάσσονται από το φόρο με ειδικές διατάξεις .

Απαραίτητη προϋπόθεση για να ληφθούν υπόψη τα προσκομισθέντα πινάκια πώλησης μετοχών τραπεζών, στο μεταφερόμενο διαθέσιμο υπόλοιπο προσδιορισμού του κεφαλαίου που σχηματίζεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, αποτελεί το τεκμήριο απόκτησης των μετοχών αυτών ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.2ζ του ν.2238/1994 , το οποίο δεν προσκομίστηκε.

Από τα προσκομισθέντα στην Υπηρεσία μας αντίγραφα κίνησης λογαριασμού του τραπεζικού ιδρύματος των προσφευγόντων αφενός μεν χρεω-πιστώνονται **σημαντικά ποσά** ,αφετέρου δεν παρουσιάζεται η ύπαρξη και η συνέχεια των ποσών των επίμαχων εμβασμάτων κατά το ημερολογιακό έτος 2010.

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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. **2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5β' του άρθρου 38 του ν. 4024/2011), ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι: «1. επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα....**3.** Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α).... β)....γ)δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.....».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 03-07-2014 με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του , με Α.Φ.Μ. και της με Α.Φ.Μ.

Α) Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

Διαφορά φόρου βάσει ελέγχου	297.883,46 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 96% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	208.518,42 €
Συνολικό ποσό φόρου βάσει ελέγχου	506.401,88 €

Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, βάση της παρούσας απόφασης :

	ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ
Διαφορά φόρου βάσει ελέγχου	20.789,46 €	8.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει ελέγχου (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	13.721,04 €	5.280,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.510,50 €	13.280,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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