



**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

20/10/2014

Αριθμός απόφασης:

3254

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 24/7/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανή προσφυγή των του, ΑΦΜ και του ΑΦΜ αμφοτέρων κατοίκων, κατά της υπ' αριθ./2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και των προσκομιζόμενων με αυτήν σχετικών εγγράφων.

4. Την υπ' αριθ./2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 7/5/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 15/10/2014 εισήγηση του Α2, τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/7/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των του, ΑΦΜ και του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της συμπροσφεύγουσας φόρος εισοδήματος € 85.783,20 πλέον € 51.323,38

πρόσθετου φόρου, σύνολο € 137.106,58.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσαύξησης της περιουσίας της ελεγχόμενης μέσω αποστολής τραπεζικών εμβασμάτων στο εξωτερικό.

Οι προσφεύγοντες, με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, ζητούν την επανεξέταση από την Υπηρεσία μας των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις έχουν επιβληθεί χωρίς διάταξη νόμου, κατά παράβαση του άρθρου 78 του Συντάγματος και της αρχής της αναλογικότητας.
- Η φορολογική αρχή ενήργησε κατά παράβαση της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1033/2013.
- Εσφαλμένη εφαρμογή διάταξης νόμου.
- Έλλειψη αιτιολογίας κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων.

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

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§ 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 [παράγραφο 3 του άρθρου 48](#) του Κ.Φ.Ε. ν. [2238/1994](#), ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. [3888/2010](#) αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ([άρθρα 4 και 48](#) του ν. [2238/1994](#)) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην [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 το άρθρο 1 §§ 1, 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν.»

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη. ».

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

Επειδή, στην εγκύκλιο 1228/16-10-2014 παρ. 3 αναφέρεται ότι: «Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

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

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

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, η συμπροσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθά και χωρίς αιτιολογία η φορολογική αρχή καταλόγισε το σύνολο των εμβασμάτων ενώ οι λογαριασμοί αποστολής τους ήταν κοινόι με συνδικαιούχους τους: α) την ίδια και β) τον πατέρα της

Επειδή η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι τα κρινόμενα εμβάσματα ανήκουν μόνον στην συμπροσφεύγουσα, παρότι απεστάλησαν από κοινούς λογαριασμούς και ειδικότερα:

(α) - για τα εμβάσματα από (συνολικού ύψους € 500.00,00) - ότι δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα στοιχεία που να δικαιολογούν από ποιο λογαριασμό, με ποιούς συνδικαιούχους και με ποιο ποσό εισφοράς έκαστου συνδικαιούχου, προήλθαν τα χρηματικά υπόλοιπα πριν εμβαστούν από τον εν λόγω κοινό λογαριασμό της στο εξωτερικό, και

(β) - για τα εμβάσματα από Τρ. (νυν Τρ. συνολικού ύψους € 835.588,00) - ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου οι κινήσεις με τις οποίες τροφοδοτήθηκε προγενέστερος κοινός λογαριασμός (στην), με δικαιούχους τους, και καθώς και τα στοιχεία του λογαριασμού, τους συνδικαιούχους και το ποσό εισφοράς έκαστου συνδικαιούχου, που τροφοδότησε αυτόν –

είναι αναπόδεικτη και στερείται αιτιολογίας και τεκμηρίωσης, καθότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι τα κατατεθέντα ποσά στους λογαριασμούς αυτούς αποτελούν περιουσία αποκλειστικά και μόνο του προσφεύγοντος.

Επειδή, η συμπροσφεύγουσα ζητεί για το οικονομικό έτος 2011 όπως καταλογιστεί το ποσό των € 530.420,98 στον έτερο συνδικαιούχο του, χωρίς όμως να στοιχειοθετεί το ύψος του ποσού αυτού, με συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της να στερείται τεκμηρίωσης.

Επειδή, εν προκειμένω τα κρινόμενα εμβάσματα προέρχονται από κοινούς λογαριασμούς - βάσει των προαναφερθέντων - η αξία των εμβασμάτων αυτών πρέπει να επιμεριστεί ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών αποστολής τους, με ιδιαίτερο έλεγχο κάθε συνδικαιούχου, **μεταξύ των οποίων και ο πατέρας της προσφεύγουσα**, κατά το μέρος που τον αφορά.

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

Επειδή, εφόσον κριθεί αναγκαίο, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν αυτών:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήση 2011). Κατόπιν αυτού οι αναλογούντες φόροι λαμβάνοντας υπόψη το ποσό εμβάσματος που αναλογεί ισομερώς στη συμπροσφεύγουσα με βάση τον αριθμό των συνδικαιούχων των κοινών λογαριασμών από τους οποίους αυτά απεστάλησαν στο εξωτερικό, προσδιορίζονται ως εξής:

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ ΣΤΟΥΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

ΧΡΗΣΗ 2011 (ΟΙΚ. έτος 2012)

Χρήση	Τράπεζα	Συνδικαιούχοι	Ποσό εμβάσματος ανά συνδικαιούχο	Ποσό που αναλογεί στη προσφεύγουσα
2011	Τρ. (νυν Τρ.)	 /	€ 285.700,00 / 2	€ 142.850,00

ΣΥΝΟΛΟ		€ 285.700,00	€ 142.850,00
---------------	--	---------------------	---------------------

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡ. 48 § 3 ΤΟΥ Ν.2238/94 ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	ΟΙΚ. 2012
ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΟΙΚ.2010 (ήτοι έως 31/12/2009) ως ΕΛΕΓΧΟΣ	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΧΡΗΣΗΣ 31/12/2010 ως ΕΛΕΓΧΟΣ	€ 91.046,58
ΝΕΟ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ	€ 91.046,58
ΠΟΣΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ)	€ 142.850,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	0,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 ΤΟΥ Ν.2238/94	<u>€ 51.803,42</u>

Φορολογητέα εισοδήματα για το οικ. έτος 2012 με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	€ 47.237,65	€ 63.783,25
Προσαύξηση αρθρ. 48 § 3 του Ν. 2238/94 ελέγχου	€ 0,00	€ 194.653,42
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού	€ 47.237,65	€ 258.436,67
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση αρθρ. 48 § 3 του Ν. 2238/94 και προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφεί	-	€ 142.850,00
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης	€ 47.237,65	€ 115.586,67

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

Διαφορά φόρου βάσει ελέγχου	€ 85.783,20
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης ελέγχου	€ 6.856,38
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ελέγχου	€ 44.467,38
ΣΥΝΟΛΟ	€ 137.106,96
Διαφορά φόρου βάσει της παρούσας απόφασης (ως συν/νη κατ/ση)	€ 21.500,70
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως ποσοστό ελέγχου – 46%)	€ 9.890,32
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης παρούσας απόφασης (ως συν/νη κατ/ση)	€ 2.709,97
Προσαύξηση εισφοράς Αλληλεγγύης λόγω ανακρίβειας (ως ποσοστό ελέγχου – 46%)	€ 1.246,59
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.347,58 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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