



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 29/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3445

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

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 5/8/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά της με αρ./11-6-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αρ./11-6-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της από 11-6-2014 οικείας έκθεσης ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 29/10/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 5/8/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/11-06-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011 (για εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010), επιβλήθηκε στον του, κύριος φόρος € 96.766,18 πλέον € 73.542,30 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), συνολικού ποσού € 170.308,48.

Με την υπ' αριθ./6-2-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό με εντολέα τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα η αποστολή των εξής ποσών:

- 380.560,95 USD ή € 297.406,18 στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 (οικ. έτος 2010),
- 935.743,51 USD ή € 680.242,94 στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 (οικ. έτος 2011) και
- 199.967,57 USD ή € 140.772,66 στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 (οικ. έτος 2012) σε τραπεζικό ίδρυμα του εξωτερικού.

Ο προσδιορισμός της τελικής επιπλέον διαφοράς εισοδήματος ύψους € 245.373,72 ως προσαύξηση περιουσίας έγινε βάσει των ακόλουθων εμβασμάτων (βλ. παρακάτω πίνακα), του προσφεύγοντα στο εξωτερικό τα οποία από τον έλεγχο ΔΕΝ έγιναν αποδεκτά:

α/α	Ημ/νία	Ποσό	από Τράπεζα	Αρ. Λογ/μου	σε Τράπεζα / Χώρα Αποστολής	Αρ. Λογ/μου
1	4-2-2010	\$ 250.000,00	.....	.....	.....	.....
2	4-2-2010	\$ 250.000,00	.....	.....	.....	.....
3	5-2-2010	\$ 250.000,00	.....	.....	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ		\$ 750.00,00				

Όλα τα παραπάνω εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό μέσω κοινού τραπεζικού λογαριασμού που τηρούνταν σε δολάρια ΗΠΑ στις τράπεζες & με συνδικαιούχους: α) β), γ) και δ), (βλ. παραπάνω πίνακα).

Το σύνολο των ανωτέρω εμβασμάτων και στο ίδιο νόμισμα (δολάρια ΗΠΑ) απεστάλησαν σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό υπ' αριθμ. στην Τράπεζα με έδρα τη ο οποίος ανήκει στους εξής συνδικαιούχους: α) β), γ) και δ), - ως συνημμένα σχετικά υπ' αριθμ. αντίστοιχα, που συνυποβλήθηκαν τόσο με τις υπό εξέταση ενδικοφανείς προσφυγές αλλά και με το υπ' αριθμ./22-5-2014 σημείωμα παροχής απόψεων - διευκρινήσεων που κατέθεσε κατά τη διάρκεια του ελέγχου στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. Σε όλα τα παραπάνω εμβάσματα εντολέας ήταν ο προσφεύγων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, ισχυριζόμενος τα εξής:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 1 παρ. 1 & 2 και 4 του Ν. 5638/32.
- 2) Εσφαλμένη εφαρμογή της ΠΟΛ. 1033/2013.
- 3) Θεώρηση του ελέγχου ως αόριστου και αναπόδεικτου λόγω μη αποδοχής από αυτόν των εγγράφων & εξηγήσεών του προσφεύγοντα.
- 4) Εσφαλμένος προσδιορισμός της έκτακτης εισφοράς του άρθρου 5 του Ν. 3833/2010, βασισμένος σε λανθασμένη βάση υπολογισμού.

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

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθά και χωρίς αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή του καταλόγισε το σύνολο των εμβασμάτων, ενώ ο λογαριασμός αποστολής τους ήταν κοινός, με λοιπούς συνδικαιούχους τους : α), β) και γ)

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι πράγματι, το χρηματικό ποσό των εν λόγω εμβασμάτων εξήχθη από τους ως άνω αναφερόμενους κοινούς λογαριασμούς.

Επειδή η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι τα κρινόμενα εμβάσματα ανήκουν μόνον στον προσφεύγοντα, παρότι απεστάλησαν από κοινό λογαριασμό, 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 εν προκειμένω το κρινόμενο έμβασμα προέρχεται από κοινούς λογαριασμούς, βάσει των ανωτέρω η αξία του εμβάσματος αυτού πρέπει να επιμεριστεί ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών αποστολής του, με ιδιαίτερο έλεγχο κάθε συνδικαιούχου, των λογαριασμών κατά το μέρος που τους αφορά.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που αφορούσε αποκλειστικά τον προσφεύγοντα και όχι και τους λοιπούς συνδικαιούχους των λογαριασμών ήτοι τους: α), β), γ) και γ) για τους οποίους ως προς το αναλογούν σ' αυτούς ποσό εμβάσματος (\$ 750.000,00 / € 544.920,55), απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος.

Επειδή οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 9 του Ν.4174/2013 είναι δεσμευτικές για την Φορολογική Διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική **αποδοχή** της από 5-8-2014 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης με αρ./2014 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2011 ως εξής:

Επιμερισμός εμβάσματος στους συνδικαιούχους βάσει της παρούσας απόφασης:

Χρήση	Τράπεζα	Συνδικαιούχοι	Ποσό εμβάσματος ανά συνδικαιούχο	Ποσό που αναλογεί στο προσφεύγοντα
2010		, / /	\$ 250.000,00 / 4	\$ 62.500,00
2010		, / /	\$ 250.000,00 / 4	\$ 62.500,00
2010		, / /	\$ 250.000,00 / 4	\$ 62.500,00
ΣΥΝΟΛΟ			\$ 750.000,00 / € 544.920,55	\$ 250.000,00 / € 136.230,14

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προοδευτικό υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2009	€ 299.546,83	€ 299.546,83
Ποσό εμβάσματος	€ 544.920,55	€ 136.230,14
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	€ 245.373,72	€ 0,00

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 βάσει της παρούσας απόφασης :

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα μετά της συζύγου <u>βάσει δήλωσης</u>	€ 15.091,33
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 <u>βάσει ελέγχου</u>	€ 245.373,72
Φορολογητέα εισοδήματα μετά της συζύγου <u>βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου</u>	€ 260.465,05
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και προτείνεται με την παρούσα απόφαση να διαγραφεί.	€ 245.373,72
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	€ 15.091,33

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος	€ 143,80	€ 96.766,18	€ 143,80	€ 0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 76% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	-	€ 73.542,30	€ 0,00	€ 0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 0,00	€ 170.308,48	€ 0,00	€ 0,00

Ως συνημμένη κατάσταση υπολογισμού φόρου.

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).