



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 08/05/2015

Αριθμός απόφασης: 1906

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

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 με ημερομηνία κατάθεσης 16/02/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ: ..., κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός ... κατά των : α) υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, β) υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, και γ) υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, β) την υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, και γ) την υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου

του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση επί τα βελτίω, καθώς και την από 03/12/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 08/05/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/02/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Α) Με την υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.657,71 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 4.978,78 €, ήτοι συνολικού ποσού 10.636,49 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, κατόπιν ελέγχου εμβασμάτων στο εξωτερικό, προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας διαφορά ποσού 15.108,79 €, καθόσον κατά το οικον. έτος 2011 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής. Το ποσό αυτό φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα το έτος κατά το οποίο επήλθε η προσαύξηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 ν. 3888/2010.

Β) Με την υπ' αρ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 392,95 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 227,91 €, ήτοι συνολικού ποσού 620,86 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η έκπτωση φόρου από αποδείξεις δαπανών, καθόσον αυτές δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Γ) Με την υπ' αρ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 302,17 €, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 253,82 €, ήτοι συνολικού ποσού 556,00 €.

Η διαφορά στην έκτακτη εισφορά προέκυψε διότι, κατόπιν ελέγχου εμβασμάτων στο εξωτερικό, προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας διαφορά ποσού 15.108,79 €, καθόσον κατά το οικον. έτος 2011 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής. Το ποσό αυτό φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα το έτος κατά το οποίο επήλθε η προσαύξηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 ν. 3888/2010 και προσμετράται για τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν. 3833/2010.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επί τα βελτίω, ισχυριζόμενη ότι:

1. Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, καθ' όσον προέβησαν στην επιβολή φόρου εισοδήματος στηριζόμενες στην αντισυνταγματική, ήτοι κατά παράβαση του άρθρου 78§1 του Συντάγματος τεθείσα, διάταξη του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010.
2. Η διάταξη του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010, που εισήγαγε εδάφιο β' στη διάταξη του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994, ισχύει από τη δημοσίευση του ως άνω Νόμου (Φ.Ε.Κ. Α' 175/30-09-2010) και δεν δύναται να αναπτύξει αναδρομική εφαρμογή, αφενός διότι ελλείπει σχετική ρητή διάταξη και αφετέρου διότι μια τέτοια αναδρομικότητα δεν είναι συνταγματικώς επιτρεπτή.
3. Στην παράγραφο 11 της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπ. Οικ. οποίας ορίζεται

ότι η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση, που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλόγισαν διαφορά φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012, προερχόμενη από διαπίστωση «προσαυξήσεως περιουσίας», η οποία, όμως, τελικώς φέρεται ως διαπιστωθείσα όχι κατά τις εν λόγω χρήσεις 2010 και 2011, για τις οποίες και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, αλλά σε προγενέστερες διαχειριστικές περιόδους, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι τα οικεία χρηματικά εμβάσματα διενεργήθηκαν κατά τη χρήση 2010.

4. Χρησιμοποιώντας «πρόσφορα μέσα», ήτοι καταστάσεις αναλώσεως κεφαλαίου προηγούμενων ετών, με συνημμένες τις οικείες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα, όλων των συνδικαιούχων των ελεγχόμενων λογαριασμών, απέδειξε πλήρως, τον προσήκοντα επιμερισμό των ελεγχόμενων ποσών στους συνδικαιούχους των κοινών λογαριασμών και, συνακόλουθα, αιτιολόγησε πλήρως για καθέναν εξ αυτών την προέλευση των ποσών των ελεγχόμενων εμβασμάτων, σύμφωνα και με τις οριζόμενες στις εγκυκλίους διαταγές ΠΟΛ. 1033/2013 και 1095/2011 αποδεικτικές μεθόδους.
5. Είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός από τον έλεγχο διαφοράς φόρου εισοδήματος λόγω μη αναγνώρισεως της ωφελείας φόρου από αποδείξεις δαπανών, καθόσον, λόγω του πλήθους τους, για λόγους πρακτικούς, καίτοι αναφέρθηκε ρητώς στον έλεγχο ότι αυτές υφίστανται στο ακέραιο και τελούν στην ακώλυτη διάθεσή του, δεν απαιτήθηκε να προσκομισθούν, έως ότου, τουλάχιστον, εξετασθούν τα ζητήματα ουσίας, που αφορούσαν στην προέλευση των ποσών των ελεγχόμενων εμβασμάτων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας απέστειλε στην υπόχρεο τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ...ΕΞ2015ΕΜΠ/06.04.2015 κλήση σε ακρόαση.

Επί της κλήσης σε ακρόαση η υπόχρεος εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις της με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ...ΕΙ2015ΕΜΠ/17.04.2015 έγγραφο που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, με το οποίο αιτείται εκ νέου την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, επικαλούμενη την προσκόμιση συνημμένα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή των αποδείξεων του κωδ. 049 Ε1 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2011 και 2012.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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 το άρθρο 10 της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.»

Επειδή στο άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011 του Υπ. Οικονομικών ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1228/15.10.2014 της ΓΓΔΕ:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

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 ισχύαν.

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 εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).»

Επειδή η παράγραφος 1 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1§1 του ν. 3842/2010 (και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.2010 έως 31.12.2010), ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα, που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλίμακιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
4.000	18	720	16.000	720
6.000	24	1.440	22.000	2.160
4.000	26	1.040	26.000	3.200
6.000	32	1.920	32.000	5.120
8.000	36	2.880	40.000	8.000
20.000	38	7.600	60.000	15.600
40.000	40	16.000	100.000	31.600
Υπερβάλλον	45			

Το αφορολόγητο ποσό των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ ισχύει, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγός του και τα τέκνα που τους βαρύνουν. Οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, οι φυλακισμένοι και οι κάτοικοι κρατών - μελών της

Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματός τους, δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας χωρίς την προσκόμιση αποδείξεων. Στις πιο πάνω δαπάνες δεν περιλαμβάνονται αυτές που προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 8 και 9, οι δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 17, οι δαπάνες που προβλέπονται στο άρθρο 23, οι δαπάνες ύδρευσης, αποχέτευσης, ηλεκτρισμού και τηλεπικοινωνιών γενικά, καθώς και οι δαπάνες εισιτηρίων κάθε είδους μεταφορικών μέσων. Το ελάχιστο ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται, με βάση το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα του φορολογουμένου, ανά κλίμακα, ως εξής: α) για ατομικό εισόδημα μέχρι δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) αυτού και β) για ατομικό εισόδημα πάνω από δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, για το τμήμα αυτού μέχρι δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) και για το τμήμα αυτού πάνω από τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) αυτού. Όταν το ατομικό εισόδημα είναι μέχρι έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ δεν απαιτούνται αποδείξεις δαπανών. Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών του φορολογουμένου υπολείπεται του πιο πάνω ποσοστού, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) επί της διαφοράς. Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών υπερβαίνει το ποσοστό αυτό εκπίπτει από το συνολικό φόρο, που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα, φόρος, που υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) επί της διαφοράς. Το ποσό των δαπανών για την επιβολή ή την έκπτωση φόρου, σύμφωνα με τα δύο προηγούμενα εδάφια, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να υπερβαίνει τα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ για τον υπόχρεο και τα τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ για συζύγους. Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην αρχική δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα της αρχικής δήλωσής τους, αφού προηγουμένως καλυφθεί το ποσό των αποδείξεων που απαιτείται για την κάλυψη του αφορολόγητου ποσού. Όταν ο ένας σύζυγος δηλώνει εισόδημα μέχρι έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ, οι αποδείξεις που προσκομίζονται καλύπτουν το αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου, εφόσον αυτό υπερβαίνει τα έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ.».

Επειδή το πέμπτο έως και το ενδέκατο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27§3 περίπτωση α' του ν. 3986/2011 (και ισχύει για εισοδήματα και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2011 και μετά σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ίδιου νόμου και άρθρου), ως εξής:

«Το ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται σε ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ατομικού εισοδήματος του φορολογουμένου του δηλούμενου και φορολογούμενου σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις και για ποσό εισοδήματος μέχρι εξήντα χιλιάδες (60.000) ευρώ. Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών του φορολογουμένου υπολείπεται του πιο πάνω ποσού, τότε επί της διαφοράς επιβάλλεται φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην **εμπρόθεσμη δήλωση** και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα της εμπρόθεσμης δήλωσής τους.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.3833/2010 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).

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29§1 του Ν.3986/2011 περί Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης:

«1.Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και τα οποία δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 – 2015.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29§3 περίπτωση α' και β' του Ν.3986/2011 περί Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης:

«3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.»

Επειδή, εν προκειμένω, πραγματοποιήθηκαν δύο εμβάσματα συνολικού ποσού 718.260,00 ευρώ, και συγκεκριμένα:

-Την 08/07/2010 πραγματοποιήθηκε έμβασμα ποσού 623.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό ... της ALPHA BANK, με συνδικαιούχους τους, και, στο λογαριασμό CH... της ZUERCHER KANTONAL BANK στη Ζυρίχη, και

-την 22/11/2010 πραγματοποιήθηκε έμβασμα ποσού 130.000,00 δολαρίων (95.260,00 ευρώ) από τον λογαριασμό ... της Ε.Τ.Ε., με συνδικαιούχους τους,, και, στο λογαριασμό CH... της DEUTSCHE BANK TRUST COMPANY AMERICA στη Νέα Υόρκη.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 03/12/2014 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και, ο έλεγχος προχώρησε σε επιμερισμό των εμβασμάτων μεταξύ των συνδικαιούχων των κοινών λογαριασμών δεχόμενος τα εκτεθέντα από την προσφεύγουσα στο με αριθμ. πρωτ. .../03.11.2014 υπόμνημά της προς το ως άνω ελεγκτικό κέντρο και προσδιόρισε την συμμετοχή της προσφεύγουσας στα ως άνω εμβάσματα στο ποσό των 157.253,33 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επιπλέον στοιχεία (π.χ. καταθετήρια), πέραν αυτών που αναφέρονται στο με αριθμ. πρωτ. .../03.11.2014 υπόμνημά της προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και ελήφθησαν υπόψη από τον διενεργηθέντα έλεγχο, από τα οποία να προκύπτει διαφορετική αναλογία στη συμμετοχή στα εμβάσματα μεταξύ των συνδικαιούχων.

Επειδή από τα οριζόμενα στις ΠΟΛ. 1033/21.02.2013, 1095/29.04.2011 και 1228/15.10.2014 προκύπτει ότι η μέθοδος της ανάλωσης κεφαλαίου χρησιμοποιείται για την κάλυψη των εμβασμάτων και όχι για την κατανομή των κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό σχηματισθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 19§2 του ν. 2238/1994, προσδιορίζοντας το συνολικό υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου των οικονομικών ετών 1997 έως και 2011 στο ποσό των 142.144,54 €. Ο σχετικός πίνακας ανάλωσης συμπεριλαμβάνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το ποσό προς ανάλωση του σχηματισθέντος κεφαλαίου οικον. ετών 1997 έως και 2011, ορθώς προσδιόρισε στην προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας λόγω αποστολής των ως άνω εμβασμάτων για το οικον. έτος 2011, στο ποσό των 15.108,79 €.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της, αποδείξεις δαπανών κωδ. 049 δήλωσης Φ.Ε. Ε1 ύψους 13.517,20 € για το οικονομικό έτος 2011 και 6.566,19 € για το οικονομικό έτος 2012. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την αναγνώριση των εν λόγω δαπανών είναι βάσιμος, μέχρι του ποσού αυτών που είχαν δηλωθεί με τις υποβληθείσες αρχικές και εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας οικον. ετών 2011 και 2012, ήτοι ποσού 13.108,40 € και 4.550,25 € αντίστοιχα.

Επειδή ορθώς για τον υπολογισμό και επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29§3 ν. 3986/2011, προσμετρήθηκε από τον έλεγχο πέραν του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος και το ποσό της προσαύξησης περιουσίας. Ήτοι υπολογίσθηκε επί συνολικού εισοδήματος ποσού 36.848,12 €, που είναι το άθροισμα του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος ποσού 21.739,33 και του ποσού προσαύξησης περιουσίας ύψους 15.108,79 €.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 16/02/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα:

1. **τη μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό,
2. **την αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, και
3. **την απόρριψη** αυτής ως προς υπ' αριθμ. .../03.12.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υποχρέου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση της υποχρέου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2011:

-Φόρος Εισοδήματος:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας	18.229,52	1.255,08	33.338,31	5.601,79	4.346,71
Μείωση του φόρου		1.003,95		550,69	-(453,26)
Υπόλοιπο φόρου		251,13		5.051,10	4.799,97
Φόρος που αναλογεί		251,13		5.051,10	4.799,97
Υπόλοιπο Φόρου		251,13		5.051,10	4.799,97
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (44 μήνες X 2 % ανά μήνα = 88 %)				4.223,98	4.223,98
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		251,13		9.275,08	9.023,95
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		251,13		9.275,08	9.023,95

-Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθρου 29 του ν. 3986/2011

Διαφορά εισφοράς	302,17 €
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας (42μX2%=84%)	253,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	556,00 €

Οικονομικό έτος 2012:**-Φόρος Εισοδήματος:**

Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας	15.718,25	1.369,29	15.718,25	1.369,29	0,00
Υπόλοιπο φόρου (α)		1.369,29		1.369,29	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)				0,00	
Φόρος που αναλογεί		1.369,29		1.369,29	0,00
Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί:					
Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες		759,27		759,27	0,00
Υπόλοιπο Φόρου		610,02		610,02	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		610,02		610,02	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		610,02		610,02	0,00

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 ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).