



**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 25/06/2015

Αριθμός απόφασης: 2818

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουως μοναδικού εκ διαθήκης κληρονόμου της αποβιωσάσης, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςτης οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουως μοναδικού εκ διαθήκης κληρονόμου της αποβιωσάσης, 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 υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.384,91 €, πλέον 8.861,90 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Με την υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατόπιν της με αρ. ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ. Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος σε συνδυασμό με την Ε.Ο.Ε. Λ.Λ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος από το γραφείο για τις χρήσεις έως, προκειμένου να διαπιστωθεί αν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς και λοιπά προϊόντα στην Τράπεζα στη, προκύπτει διαφορά από τα εισοδήματα που δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα κατά τις ανωτέρω χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010.

Ο προσφεύγων ως μοναδικός εκ διαθήκης κληρονόμος, της αποβιώσας της, που απεβίωσε την, κατέθεσε την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, και ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η προσαλλόμενη πράξη και ο έλεγχος είναι άκυρες πράξεις της Διοίκησης.

Και τούτο διότι η σχετική Εισαγγελική παραγγελία έγινε με βάση το στοιχείο της φορητής μονάδας αποθήκευσης (**USB**), που παρελήφθη από τις αρχές τις και που αφορούσε φυσικά και νομικά πρόσωπα, κατόχους τραπεζικών λογαριασμών /ή και λοιπών Προϊόντων σε Πιστωτικό Ίδρυμα της (Τράπεζα της) το χρονικό διάστημα από τον Νοέμβριο του μέχρι τον Φεβρουάριο του, **διότι την ως άνω μονάδα αποθήκευσης (USB) δεν την έστειλε ο ίδιος εκδότης του, δηλαδή η τράπεζα, στις Αρχές αλλά αυτή αποτελούσε προϊόν υποκλοπής.**

2) Περαιτέρω, και αφού το αντίδικο είχε ήδη προβεί στην πρώτη επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης και είχε, καταγράψει τις «...Πρωτογενείς Καταθέσεις» τον κάλεσε ως μοναδικό κληρονόμο να προσκομίσει στοιχεία προς απόδειξη μεταθέτοντας την ευθύνη στον ελεγχόμενο ως προς το βάρος της απόδειξης.

3) Εν προκειμένω η φορολογική αρχή εσφαλμένα και μη νόμιμα εξέδωσε τις προσαλλόμενες στο όνομα της με δεδομένο ότι όπως αναφέρεται και στην προσαλλόμενη έκθεση ελέγχου αυτή απεβίωσε στις

4) Κακώς ο έλεγχος δεν αποδέχεται το ποσό των 16.000,00 ευρώ.

Σύμφωνα με την από Έκθεση ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της Δ.Ο.Υ.: «Με την ΑΒΜ : ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης (Π.Δ) Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε διενεργήθηκε προκαταρκτική εξέταση, προς διακρίβωση αξιοποιήσιμων πράξεων (ν.2523/1997, ν. 3691/2008) βάσει στοιχείων που αποτυπώνονταν σε φορητή μονάδα αποθήκευσης (USB) και σε ψηφιακό

δίσκο (CD) που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της και αφορούσαν σε δύο χιλιάδες εξήντα δύο (2.062) φυσικά και νομικά πρόσωπα , κατόχους τραπεζικών λογαριασμών η /και λοιπών προϊόντων σε πιστωτικό Ίδρυμα της(τράπεζα στη) το χρονικό διάστημα από το Νοέμβριο του έτουςμέχρι και το Φεβρουάριο του έτους

Όλη η περιγραφείσα αλληλογραφία και τα στοιχεία, αποστάλθηκαν με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠέγγραφο στον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Στη συνέχεια, ο τελευταίος με την ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε Λ.Λ.διατάσσει τον Προϊστάμενο Τμήματος Ανακριτικών Υπαλλήλων του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , να διενεργήσει περαιτέρω προκαταρκτική εξέταση , προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν.2523/1997, ν.3691/2008) στο πλαίσιο της οποίας να ζητήσει από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας να ορίσει υπαλλήλους στους οποίους να παραδοθεί το σχετικό υλικό και οι οποίοι θα διενεργήσουν το φορολογικό έλεγχο. Στα πλαίσια της τελευταίας εισαγγελικής παραγγελίας μας παραδόθηκε από την Ανακριτική υπάλληλο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού εγκλήματοςκαι τη γραμματέα, με πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής που συντάχθηκε στιςστο γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , ένας οπτικός δίσκος (cd) και αρχεία σε έντυπη μορφή με τα στοιχεία των λογαριασμών του ελεγχόμενου. Στιςμας παραδόθηκαν από την Ανακριτική Υπάλληλο του γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματοςκαι τη γραμματέα , με πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής που συντάχθηκε στο Γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , συμπληρωματικά στοιχεία της υπόθεσης και συγκεκριμένα το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Τράπεζας, καθώς και το με αρ. πρωτ. ΕΜΠέγγραφο της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε , με το οποίο διαβιβάστηκε το ανωτέρω έγγραφο στον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος».

Κατόπιν, όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι ουδόλως πρόκειται για παρανόμως αποκτηθέν αποδεικτικό υλικό προκειμένου να αμφισβητείται η νομιμότητά του. Αντιθέτως, πρόκειται για υλικό που παραδόθηκε νομίμως στα πλαίσια διακρατικής συνεργασίας από τις Αρχές της, κατόπιν, εμπλουτίστηκε με στοιχεία των φορολογουμένων από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και επεξεργάστηκε καταλλήλως προκειμένου να μπορέσει να καταστεί εργαλείο ελέγχου.

Εξάλλου και αν ακόμα ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα του τρόπου εγχειρήσεως της φορητής μονάδας αποθήκευσης (usb) από τις αρχές τηςστις Ελληνικές Αρχές, και αν ακόμα θεωρούν ότι πρόκειται για προϊόν υποκλοπής, το γεγονός αυτό από μόνο του δεν επηρεάζει τη νομιμότητα του φορολογικού ελέγχου που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο οποίος έγινε σε εκτέλεση της υπ' αρ. ΑΒΜ ΕΟΕ Λ.Λ.Εισαγγελικής παραγγελίας. Η νομιμότητα του τρόπου κτήσεως του κρίσιμου usb αφορά αποκλειστικά και μόνο σε ζητήματα διεθνούς συνεργασίας και συνεννόησης των δύο χωρών και δεν επηρεάζει την εγκυρότητα του φορολογικού ελέγχου που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 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.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ

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 σύμφωνα με την περ δ΄ παρ. 1 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« **1.** Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- 5

τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα

ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε την πράξη στο όνομα της αποβιωσάσης,, με αλληλέγγυο πρόσωπο τον μοναδικό εξ αδιαθέτου κληρονόμο της αποβιωσάσηςκαι την κοινοποίησε στο κληρονόμο.

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το ποσό των 16.000,00 ευρώ προέρχεται από προηγούμενη ανάληψη από το λογαριασμό με αρ.και σύμφωνα με την αιτιολογία της απόΈκθεσης ελέγχου: «Ο έλεγχος δεν αποδέχεται τους ισχυρισμούς του κληρονόμου της ελεγχομένης ότι πρόκειται για μεταφορά ποσού από το λογαριασμό της με αρ.διότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο όλες οι κινήσεις του εν λόγω λογαριασμού για το ελεγχόμενο διάστημα».

Συγκεκριμένα, πρόκειται για λογαριασμό στον οποίο δε μετείχε η αποβιώσασα, και επομένως ήταν εκτός του πεδίου του ελέγχου που της διενεργήθηκε με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξακριβωθεί η διαδοχική ακολουθία των κινήσεων του και κατά συνέπεια η ακρίβεια του σχετικού ισχυρισμού καθώς δεν προσκομίστηκε ανάλυση του λογ. με αρ.της, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξαχθεί συμπέρασμα από μία μόνο κίνηση που προσκομίστηκε με ημερομηνία Για το λόγο αυτό, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής του εκ διαθήκης μοναδικού κληρονόμου της αποβιωσάσης,και την επικύρωση της με αρ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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 :

Διαφορά φόρου	4.139.260 δρχ. ή 12.147,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.967.112 δρχ. ή 14.577,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.106.372 δρχ ή 26.724,50 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).