



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 23-10-2015

Αριθμός απόφασης: 4261

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604554

ΦΑΞ : 213 1604566-7

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 11-06-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ./07-05-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ./07-05-2015 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 07-05-2015 οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 21/10/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11-06-2015 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 υπ' αριθ./07-05-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 408.952,63€, πλέον 400.773,57€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) και Εισφορά Αλληλεγγύης (κύριος φόρος) ποσού 37.197,04€, πλέον 34.965,23€ (πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 881.888,47, για το οικ. έτος 2011.

Με την υπ' αριθ./03-02-2014 εντολή μερικού ελέγχου, ανατέθηκε σε ελεγκτές του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η διενέργεια μερικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις, των άρθρων 66, 67 & 67^Α του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α), για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/94, για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα στις χρήσεις 2009(οικ.2010), 2010(οικ.2011) και 2011(οικ.2012) που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 § 3 Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν. 3888/2010 και ισχύει), καθώς ο προσφεύγων απέστειλε στο εξωτερικό εμβάσματα, ως εξής: α) κατά το ημερολογιακό έτος 2009(οικ. 2010), συνολικών ποσών ύψους 252.500,00 ευρώ και 55.296,00 USD, β) κατά το ημερολογιακό έτος 2010(οικ. 2011), συνολικού ποσού ύψους 1.125.500,00 ευρώ και γ) κατά το ημερολογιακό έτος 2011(οικ. 2012), συνολικού ποσού ύψους 26.000,00 ευρώ.

Από τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενήργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκε ότι τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό κατά τα ημερολογιακά έτη 2009(οικ. 2010) και 2011(οικ. 2012), δικαιολογούνται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματά του σύμφωνα και με την κατάσταση σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου οικ. ετών 1997-2012 που συντάχθηκε από τον έλεγχο και ως εκ τούτου δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταλογισμό.

Από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος κατά το ημερολογιακό έτος 2010(οικ. 2011), λόγω της αποστολής στο εξωτερικό εμβασμάτων συνολικού ποσού 1.125.500,00€, και συγκεκριμένα, για μέρος αυτού, που ανέρχεται σε ποσό ύψους 911.850,57 €, το οποίο δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του και το οποίο θεωρήθηκε ότι τον βαρύνει στο σύνολό του.

Τα ανωτέρω εμβάσματα απεστάλησαν στην αλλοδαπή κατά το ημερολογιακό έτος 2010, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της (.....), ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: 1) του (προσφεύγοντα) και 2) Από το συνολικό ποσό των 1.125.500,00€, το ποσό των 1.020.000,00€ απεστάλη στον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό των ίδιων ως άνω, στην και το ποσό των 105.500,00€ εμβάστηκε σταδιακά, επίσης από τον υπ' αριθμ. κοινό

τραπεζικό λογαριασμό των ανωτέρω στην, προς την εταιρεία, στον υπ' αριθ. λογαριασμό.

Ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αντίγραφα κινήσεων λογαριασμών, τηρεί στην (.....), ακόμα τους εξής τραπεζικούς λογαριασμούς: α) τον υπ' αριθμ. με δικαιούχο τον ίδιο, β) τον υπ' αριθμ. με δικαιούχο τον ίδιο και γ) τον υπ' αριθμ. κοινό, με δικαιούχους τον ίδιο και τον πατέρα του του

Ο προσφεύγων, με την με αρ. πρωτ./28-11-2014 ενδικοφανή προσφυγή του, προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., τα εξής έγγραφα:

1) Φωτοαντίγραφο, χωρίς επίσημη μετάφραση, εγγράφου της Τράπεζας της, σύμφωνα με το οποίο στις 21-05-2015 έγινε μεταφορά χρηματικού ποσού 350.000,00€, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό, του του (προσφεύγοντα) και της, στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, με αιτιολογία (Details), την εταιρεία

2) Φωτοαντίγραφο, χωρίς επίσημη μετάφραση, εγγράφου της Τράπεζας της, σύμφωνα με το οποίο στις 04-05-2015 έγινε μεταφορά χρηματικού ποσού 300.000,00€, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό, του του (προσφεύγοντα) και της, στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, με αιτιολογία (Details), την εταιρεία

3) Φωτοαντίγραφο, χωρίς επίσημη μετάφραση, εγγράφου της Τράπεζας της, σύμφωνα με το οποίο στις 05-06-2015 έγινε μεταφορά χρηματικού ποσού 370.000,00€, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό, του του (προσφεύγοντα) και της, στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, με αιτιολογία (Details), την εταιρεία

4) Φωτοτυπία της από 20-03-2001 δήλωσης και εξοφλητικής απόδειξης της, με ποσό καταβληθείσας αποζημίωσης 1.270.015 δρχ ή 3.727,12 €.(αρ. συμβολαίου).

5) Φωτοτυπία της από 20-03-2001 δήλωσης και εξοφλητικής απόδειξης της, με ποσό καταβληθείσας αποζημίωσης 6.185.428 δρχ ή 18.152,39 € (αρ. συμβολαίου).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθεί ή άλλως ανακληθεί η προσβαλλόμενη πράξη και να τεθεί η υπόθεσή του στο αρχείο, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Το κεφάλαιο του 1.020.000,00 €, από το συνολικό ποσό των εμβασμάτων ύψους 1.125.500,00€ που απέστειλε στην αλλοδαπή κατά το έτος 2010, μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό του προσφεύγοντα που τηρούσε στην στην Τράπεζα της, κατ' εντολή της εργοδότης του εταιρείας «.....» με έδρα στη, καθώς αυτή έχει την κυριότητα του κεφαλαίου αυτού, και με σκοπό την συνέχιση της επίτευξης κέρδους από την εμπορία συναλλαγματικών ισοτιμιών(FOREX).

2) Αυθαιρέτως η φορολογική αρχή του καταλόγισε ως “ημέτερο” το σύνολο των εμβασθέντων ποσών ενώ συνδικαιούχος στον υπ’ αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ήταν και η

3) Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αγνόησε το τεκμήριο της ποσοστιαίας κυριότητας των κεφαλαίων του επίμαχου λογαριασμού, με την ανεπαρκή αιτιολογία ότι η συνδικαιούχος δεν υπέβαλε ποτέ δήλωση φόρου εισοδήματος. Κατά τον τρόπο αυτό η Διοίκηση κατέστησε δυσχερέστερη τη θέση του ως ελεγχόμενου.

4) Παραβίαση κατ’ ουσία της γενικής του Διοικητικού Δικαίου αρχής της προηγούμενης ακρόασης, καθώς ήταν ανεπαρκής η προθεσμία που του δόθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία.

5) Παραβίαση κατ’ ουσία της γενικής του Διοικητικού Δικαίου αρχής της χρηστής διοίκησης καθώς η Διοίκηση δεν έλαβε υπόψη της τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία.

6) Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί χωρίς σαφή, ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία.

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.

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.

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, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι πράγματι τα χρηματικά ποσά των εμβασμάτων, συνολικού ύψους 1.125.500,00 €, κατά το ημερολογιακό έτος 2010, εξήχθησαν από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην(.....), με συνδικαιούχο την

Στις 04-02-2010 χρεώθηκε (ανάληψη) ο ανωτέρω λογαριασμός με το ποσό των 840.000,00 € και στις 12-03-2010 χρεώθηκε (ανάληψη) ο ίδιος λογαριασμός με το ποσό των 180.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.020.000,00 €. Τα ανωτέρω ποσά εμβάστηκαν στον επίσης κοινό, με τους ίδιους συνδικαιούχους, τραπεζικό λογαριασμό, με αρ., που τηρούσαν στην Τράπεζα της Το υπόλοιπο ποσό εκ των εμβασμάτων, ύψους 105.500,00€, εμβάστηκε σταδιακά, επίσης από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό των ανωτέρω, προς την εταιρεία, στον υπ' αριθ. λογαριασμό.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στις 20-12-2004 σύναψε με την εταιρεία «.....», με έδρα την, σύμβαση ειδικής συνεργασίας- σύμβαση έργου, με αντικείμενο την επένδυση κεφαλαίων που θα διέθετε στην αγορά FOREX, την εμπορία δηλαδή συναλλάγματος, στα νομίσματα που του καθόρισε η ίδια, με συμφωνημένη αμοιβή του το «7%» επί του κέρδους της, με βάση την εκκαθάριση που θα λάμβανε χώρα κάθε ένα ημερολογιακό έτος. Για τον σκοπό αυτό όμως και κατά παράβαση των διατάξεων του ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.), δεν τήρησε ούτε τα προβλεπόμενα από το ΠΔ 186/92 βιβλία ούτε εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, ως όφειλε, για την παροχή υπηρεσιών προς την εταιρεία «.....», από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματός που άσκησε κατά τα έτη από το 2005 έως το 2009, όπως αναφέρει ο ίδιος στην προσφυγή του και συνεπώς δεν διαθέτει τα νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία για να υποστηρίξει τους ισχυρισμούς του.

Την δε σύμβαση αυτή δεν την θεώρησε ποτέ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή όσον αφορά την ανωτέρω σύμβαση, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων και η οποία δεν θεωρήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή, οι διατάξεις 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα αποκτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, όταν τα θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος αρμόδιος κατά τον νόμο, προκειμένου να διασφαλιστούν τα συμφερόντα του Δημοσίου.

Επίσης δε με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι: « Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αλλιώς είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.».

Συνεπώς, ορθώς δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο το ανωτέρω συμφωνητικό με την «εργοδότη» εταιρεία και καθώς αυτό είναι ανίσχυρο, δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για τους όποιους ισχυρισμούς του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης ότι το χρηματικό ποσό ύψους 1.020.000,00 ευρώ από το συνολικό ποσό ύψους 1.125.500,00 ευρώ των εμβασμάτων, που κατά το ημερολογιακό έτος 2010 απεστάλησαν από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην(.....), με συνδικαιούχο την, στον με αρ., κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα με συνδικαιούχο την ως άνω, που τηρούσαν στην Τράπεζατης, δεν ανήκουν σε αυτόν αλλά είναι κεφάλαια(τρίτων) που ανήκουν στην εταιρεία και τα οποία πιστώθηκαν σταδιακά από το 2005 έως το 2009, στους λογαριασμούς που τηρούσε ο ίδιος στην(.....).

Όσον αφορά τους λογαριασμούς από τους οποίους η εταιρεία του ενέβαζε σταδιακά από το 2005 έως το 2009 χρηματικά κεφάλαια με σκοπό την επένδυσή τους, ο προσφεύγων, στο με αρ. πρωτ. υπόμνημά του, κάνει απλή μνεία των λογαριασμών της (..... σε USD, σε EU καισε GBP) χωρίς να προσκομίζει στοιχεία, ήτοι τραπεζικά έγγραφα των μεταξύ τους συναλλαγών προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, στο από 09-03-2015 και με αρ. πρωτ. υπόμνημά του προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων, όσον αφορά την εταιρεία «.....» , αναφέρει στη 2^η σελίδα, παρ. 5, τα εξής: « Με βάσει τα χορηγούμενα από την στοιχεία, που σας έχω γνωστοποιήσει, καθώς έχει αποδοθεί λογαριασμός από εμένα στην εντολέα μου εταιρεία, ο οποίος έχει εγκριθεί και έχει εκκαθαριστεί πλήρως η μεταξύ μας σχέση, η οποία έχει λυθεί, ώστε δεν έχω διατηρήσει στην κατοχή μου στοιχεία των συναλλαγών, αναφορικά με τις κινήσεις των πιο πάνω λογαριασμών και τα έτη 2005-2009.....» . Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ως άνω υπόμνημά του η τελευταία εκκαθάριση σχετικά με την διαχείριση των προς επένδυση κεφαλαίων της «.....» έλαβε χώρα το έτος 2009. Παρά ταύτα, ο προσφεύγων εξακολουθούσε μέχρι το 2015 να διατηρεί τα κεφάλαια αυτά σε λογαριασμό στο όνομά του, αρχικώς στην Ελλάδα και εν συνεχεία στην Ο προσφεύγων με το πρόσχημα της λύσης της σύμβασης με την ως άνω εταιρεία δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως τραπεζικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτουν οι χρεώσεις σε αντιστοιχία των οποίων πιστώθηκαν οι δικοί του λογαριασμοί, στοιχεία των μεταξύ τους συναλλαγών, εκκαθαρίσεις κ.α.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι επέστρεψε στην εταιρεία το χρηματικό ποσό ύψους 1.020.000,00 ευρώ, διότι τα κεφάλαια αυτά της ανήκαν. Για τον λόγο αυτό προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή του φωτοαντίγραφο, χωρίς επίσημη μετάφραση, εγγράφων της Τράπεζας της, σύμφωνα με τα οποία: α) στις 21-05-2015 έγινε μεταφορά χρηματικού ποσού 350.000,00€, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό, του του (προσφεύγοντα) και της, στον υπ' αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό, με αιτιολογία (Details), την εταιρεία,

β) στις 04-05-2015 έγινε μεταφορά χρηματικού ποσού 300.000,00€, από τον ίδιο ως άνω κοινό τραπεζικό λογαριασμό, στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, με αιτιολογία (Details), την εταιρεία και

γ) στις 05-06-2015 έγινε μεταφορά χρηματικού ποσού 370.000,00€, από τον ίδιο ως άνω κοινό τραπεζικό λογαριασμό, στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, με αιτιολογία (Details), την εταιρεία

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν ελέγχεται η μεταφορά των χρηματικών κεφαλαίων από τον λογαριασμό της, στον οποίο είχαν κατατεθεί τα εμβάσματα που απεστάλησαν από την Ελλάδα, καθώς όπως προαναφέραμε, αφενός δεν γίνεται δεκτό το από 20-12-2004 ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία «.....» και αφετέρου ο προσφεύγων ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας στην Ελλάδα λόγω της εξαγωγής των χρηματικών κεφαλαίων στην αλλοδαπή. Άλλωστε, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται, η συνεργασία με την ως άνω εταιρεία έληξε το 2009, τα χρήματα όμως τα επέστρεψε μετά την παρέλευση τουλάχιστον εξαετίας, ήτοι το 2015, και μάλιστα μετά το πέρας του ελέγχου. Για τους δε λογαριασμούς, στους οποίους όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων πιστώθηκαν τα ανωτέρω χρηματικά ποσά που επεστράφησαν, δεν προκύπτει ο δικαιούχος, ούτε η τράπεζα ούτε η χώρα προορισμού. Ο ισχυρισμός του επομένως ότι τα χρήματα αυτά αφορούσαν τρίτους απορρίπτεται ως αβάσιμος και ανυπόστατος.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται παραβίαση κατ' ουσία της γενικής του Διοικητικού Δικαίου αρχής της προηγούμενης ακρόασης, διότι ήταν ανεπαρκής η προθεσμία που του δόθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία. Σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ο έλεγχος ενήργησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14. «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» και στο άρθρο 28. «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του νόμου 4174/2013. Στον προσφεύγοντα είχε κοινοποιηθεί ήδη από τις 14-02-2014 το πρώτο αίτημα παροχής πληροφοριών(αρ. Ν. 4174/2013) ενώ στις 31-3-2015 του κοινοποιήθηκε το με αρ. πρωτ./24-03-2015 «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου»(άρ. 28 παρ. 1 Ν. 4174/2013). Συνεπώς, ο έλεγχος ενήργησε σύννομα και το χρονικό διάστημα που είχε στην διάθεσή του, για να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις επί του φορολογικού ελέγχου, ήταν αρκετά μεγάλο και επαρκές.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται παραβίαση κατ' ουσία της γενικής του Διοικητικού Δικαίου αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς η Διοίκηση δεν έλαβε υπόψη της τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία. Όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 07-05-2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα στοιχεία που προσκομίστηκαν, τα οποία όμως δεν τα έκανε αποδεκτά καθώς δεν ήταν επαρκή για να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, 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, διότι δεν αποδεικνύει ότι τα χρηματικά ποσά του λογαριασμού αυτού αποτελούν περιουσία αποκλειστικά και μόνο του προσφεύγοντος.

Επίσης συνεχίζει στην προσφυγή του και αναφέρει: *«Η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αποτελεί παραβίαση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, από την οποία δεν μπορεί να συναχθεί τεκμήριο ανυπαρξίας εισοδήματος».*

Η φορολογική αρχή, με το σκεπτικό ότι η συνδικαιούχος του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού, από τον οποίον εξήλθαν τα εμβάσματα συνολικού ποσού ύψους 1.125.500,00€, δεν είχε υποβάλλει ποτέ καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν είχε την δυνατότητα τροφοδότησης του λογαριασμού και ως εκ τούτου θεώρησε ότι βαρύνει τον προσφεύγοντα το σύνολο αυτών.

Εν προκειμένω όμως και ο ίδιος ο προσφεύγων ελέγχεται για το μη δηλωθέν εισόδημά του.

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 ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν. ».

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αύτη 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 1228/15-10-2014 παρ. 3 αναφέρεται ότι: « Σε 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 δεν επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών ποσών του κοινού τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο εξήλθαν τα εμβάσματα στην αλλοδαπή ενώ αντιθέτως ισχυρίζεται ότι αυτά πρέπει να επιμεριστούν ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους του κοινού αυτού λογαριασμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 της εγκυκλίου 1228/15-10-2014. Στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για ισομερή επιμερισμό του ποσού των εμβασμάτων, δηλαδή κατά 50% στον προσφεύγοντα και κατά 50% στην συνδικαιούχο, γίνεται δεκτός. Ως προς τούτο θα πρέπει η φορολογική αρχή, να επιμερίσει ισομερώς το ποσό των

εμβασμάτων σε όλους τους συνδικαιούχους του κοινού λογαριασμού από όπου εξήλθαν αυτά, με έκδοση εντολής ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού κατά το μέρος που τα αφορά.

Επειδή με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων προσκόμισε νέα στοιχεία τα οποία ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του καθώς δεν ήταν στην διάθεσή του πριν την έκδοση της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης, ήτοι: α) Αντίγραφο της από 20-03-2001 δήλωσης και εξοφλητικής απόδειξης της, με ποσό καταβληθείσας αποζημίωσης 1.229.138 δρχ (1.270.015 δρχ - 40.877 δρχ τέλη χαρτοσήμου) ή 3.607,15 € (αρ. συμβολαίου ../.....) και β) Αντίγραφο της από 20-03-2001 δήλωσης και εξοφλητικής απόδειξης της, με ποσό καταβληθείσας αποζημίωσης 5.983.091 δρχ (6.185.428δρχ – 202.337 δρχ τέλη χαρτοσήμου) ή 17.558,59 € (αρ. συμβολαίου). Τα ανωτέρω ποσά πρέπει να ληφθούν υπόψη και να προσauξήσουν το υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο της χρήσης 2010(οικ. 2011), ως εξής: Διαθέσιμο κεφάλαιο της χρήσης 2010 βάσει ελέγχου: 213.649,43 € + 3.607,15 € + 17.558,59 € = 234.815,17€ συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο της χρήσης 2010.

Επειδή με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152^Α) ορίζεται ότι : «**παρ. 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. **παρ. 2.** Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. **παρ. 3** **περ. δ΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή 4% επί ολόκληρου του ποσού.».

Στην προκειμένη περίπτωση, καθώς το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, του προσφεύγοντα για το οικ. έτος 2011(χρήση 2010) για την επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης διαφοροποιήθηκε από το δηλωθέν, ορθώς του επιβλήθηκε εισφορά στη διαφορά που προέκυψε μεταξύ του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματός και στο εισόδημά του όπως αυτό προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου, η οποία όμως θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό που του αναλογεί μετά τον ισομερή επιμερισμό του, καθώς ήταν συνδικαιούχος και όχι ο μόνος δικαιούχος του λογαριασμού από τον οποίο εξήλθαν τα εμβάσματα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./11-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., δηλαδή:

α) την αποδοχή του αιτήματος του επιμερισμού της προσauξησης περιουσίας, κατά 50% στον προσφεύγοντα και κατά 50% στην συνδικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο εξήλθαν τα εμβάσματα κατά το έτος 2010,

β) την απόρριψη όλων των υπόλοιπων ισχυρισμών της παρούσας ενδικοφανούς,

γ) ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π θα πρέπει να ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/2014 και

δ) την τροποποίηση της υπ' αριθμ.:/07-05-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως εξής:

Επιμερισμός εμβάσματος στον συνδικαιούχο βάσει της παρούσας απόφασης:

Χρήση	Τράπεζα	Συνδικαιούχοι του λογ/σμού απ' όπου εξήχθησαν τα εμβάσματα	Ποσό εμβάσματος ανά συνδικαιούχο	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2010		α)..... β)	1.125.500,00€ * 1/2= 562.750,00€	562.750,00€

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου χρήσης 2009	153.836,90€	153.836,90€
Υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου χρήσης 2010	59.812,53€	59.812,53€
Καταβληθείσες ασφαλιστικές αποζημιώσεις		21.165,74€ (3.607,15€ + 17.558,59€)
Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου 31-12-2010	213.649,43€	234.815,17€
Ποσό εμβάσματος που θεωρείται προσαύξηση περιουσίας	1.125.500,00€	562.750,00€
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	911.850,57€	327.934,83€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	72.302,53€	72.302,53€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94	911.850,57€	327.934,83€
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	984.153,10€	400.237,36€

Συνολικά εισοδήματα του προσφεύγοντα οικ. έτους 2011 για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάσει της παρούσας απόφασης:

Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	72.302,53€
Πλέον εισοδήματα άρθρου 48 παρ. 3 Ν. 2238/94	327.934,83€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	400.237,36€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει της παρούσας απόφασης:

Οικ. έτος 2011	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	311,15€	409.263,78€	146.501,69€	146.190,54€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 98% (ως η οριστική πράξη)		400.773,57€	143.266,73€	143.266,73€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔ.	311,15€	810.037,35€	289.768,42€	289.457,27€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	2.169,08€	39.366,12€	16.009,49€	13.840,41€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 94% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		34.965,23€	13.009,99€	13.009,99€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Ε.Ε. ΑΛΛ.	2.169,08€	74.331,35€	29.019,48€	26.850,40€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.480,23€	886.848,93€	318.787,90€	316.307,67€

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).