



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604568

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 25-06-2018

Αριθμός απόφασης: 3142

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 παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/23-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου Η.Π.Α Αμερικής, Νέα Υόρκη, οδός, με ΑΦΜ, με φορολογικό εκπρόσωπο - αντίκλητο την, κάτοικο Αθηνών, οδός, κατά της υπ' αριθ./21-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ οικονομικού έτους 2007, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./21-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ οικονομικού έτους 2007 καθώς και την από 21-12-2017 σχετική έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/23-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ύψους 605.372,12€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 726.446,54€, ήτοι συνολικά **1.331.818,66€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006, κατόπιν της υπ' αριθμ./9-11-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, διαπιστώθηκε βάσει της από 21-12-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του ιδίου Προϊσταμένου, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για το ελεγχόμενο έτος, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε και τα συνημμένα σε αυτή δικαιολογητικά, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις – επεξεργασία που διενεργήθηκε των δεδομένων στις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, προσδιόρισε κινήσεις χρηματικών καταθέσεων/πιστώσεων, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα στη σχετική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Πιο συγκεκριμένα, από την έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος, στα δεδομένα του ψηφιακού δίσκου cd, που παραδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ με το υπ'αρ. πρωτ. ΕΜΠ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ./3-8-2017 (αρ πρωτ. εισερχομένωνΕΜΠ/9-8-2017) έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, καθώς και από τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, που αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και παρουσίαζαν κινήσεις κατά το οικονομικό έτος 2007 , προέκυψαν οι κάτωθι πρωτογενείς πιστώσεις όσον αφορά τον υπ'αριθ.λογαριασμό HSBC Γενεύης (αριθμός χαρτοφυλακίου) με δικαιούχο την εταιρεία όπου ο προσφεύγων αναγράφεται ως internet user.

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστωθέν ποσό σε USD	Ισοτιμία σε Ευρώ
12/2006		1.993.316,00	<u>1.513.527,71</u>

Το παραπάνω ποσό, σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα «προφίλ πελατών- συνδέσμων με το πρόσωπο» του υπ' αριθ. χαρτοφυλακίου της Τράπεζας HSBC, με ημερομηνία δημιουργίας την 25-2-2003 και ημερομηνία τελευταίας τροποποίησης την 2-2-2004, προκύπτει με αφαίρεση του διαπιστωθέντος τον Δεκέμβριο του έτους 2005 πιστωτικού υπολοίπου των 895.700,00 USD από το διαπιστωθέν τον Δεκέμβριο του έτους 2006 πιστωτικού υπολοίπου των 2.889.016,00 USD και τη μετατροπή του από δολάρια σε ευρώ (ισοτιμία ευρώ- δολαρίου: 1/ 1,3170).

Συνεπώς, κατά το οικονομικό έτος 2007, παρουσιάστηκε αύξηση των καταθέσεων του ως άνω χαρτοφυλακίου χρηματικού ποσού 1.513.527,71 €, και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 εδ. 2 ν.2238/1994 (όπως αυτό προσετέθη με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 4, 16, 61 και 62 του ΚΦΕ, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ως άνω ποσό αφορά εισόδημα του προσφεύγοντος προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1ος Λόγος: «**Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης** καθόσον έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013) πενταετής προθεσμία για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου.».

2ος Λόγος: «**Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης**, καθόσον η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, βάσει των οποίων η προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη

πηγή υπάγεται στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, δεν έχει αναδρομική ισχύ και εφαρμόζεται μόνο για την προσαύξηση της περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 3888/2010, δηλαδή την 30.9.2010».

3ος Λόγος: «Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξεως, καθόσον ο έλεγχος από τον οποίον προήλθε βασίστηκε σε παρανόμως κτηθέντα στοιχεία».

4ος Λόγος: «Πλάνη ως προς τα πραγματικά περιστατικά, καθόσον οι καταθέσεις στο χαρτοφυλάκιο με αριθμό της τράπεζας HSBC Ελβετίας της καταλογίζονται σε εμένα ως φορολογούμενο-Έλλειψη παθητικής νομιμοποίησης».

Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα ακόλουθα:

«Το συμπέρασμα του ελέγχου ότι είμαι «κάτοχος τραπεζικού λογαριασμού-χαρτοφυλακίου στην Τράπεζα HSBC στη Γενεύη με εσωτερικούς αναγνωριστικούς κωδικούς (προσωπική ταυτότητα): και PER_NO (προσωπικό αριθμό):», είναι όλως ατεκμηρίωτο και προδήλως εσφαλμένο. Ειδικότερα, το αποκλειστικό στοιχείο στο οποίο στηρίχθηκε ο ως άνω έλεγχος (αποτύπωση καρτέλας λογαριασμού HSBC Γενεύης), το οποίο παρέλαβα διά των πληρεξούσιων δικηγόρων μου κατόπιν αίτησής μου στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στις 18.12.2017, αναγράφεται ρητά ότι δικαιούχος του λογαριασμού είναι η και η αναφορά του ονόματός μου είναι **μόνο στα στοιχεία παραλήπτη αλληλογραφίας/εξουσιοδοτημένου χρήστη διαδικτυακών υπηρεσιών της τράπεζας**. Είναι εύλογο και λογικό από πρακτική άποψη, όταν δικαιούχος λογ/σμου είναι ένα νομικό πρόσωπο, παραλήπτης αλληλογραφίας να ορίζεται ένα φυσικό πρόσωπο, όπως εν προκειμένω. Αυτό όμως δεν συνεπάγεται ότι το νομικό πρόσωπο-δικαιούχος του λογαριασμού, ταυτίζεται με το φυσικό πρόσωπο-παραλήπτη της αλληλογραφίας και ότι άνευ άλλου τινός τα εισοδήματα του καταλογίζονται ως φορολογητέα εισοδήματα στον παραλήπτη της αλληλογραφίας!

Ως εκ τούτου ο έλεγχος εσφαλμένα καταλογίζει εις βάρος μου την εμφανιζόμενη κατάθεση που υπήρχε στο λογαριασμό/χαρτοφυλάκιο στην HSBC Γενεύης της κατά την 30.12.2006, ως προσωπικό μου εισόδημα από άγνωστη πηγή, καθόσον υπάρχει εμφανής έλλειψη παθητικής νομιμοποίησής μου.»

5ος Λόγος: «Επικουρικά, πλάνη ως προς τα πραγματικά περιστατικά, καθόσον οι καταθέσεις στο χαρτοφυλάκιο με αριθμό της τράπεζας HSBC Ελβετίας της, δεν είναι από άγνωστη πηγή ούτε συνιστούν προσαύξηση περιουσίας».

6ος Λόγος: «Επικουρικά, εσφαλμένη αποτίμηση της καθαρής θέσης του υπό κρίση χαρτοφυλακίου την 31/12/2005 και, επακολούθως, της υποτιθεμένης προσαύξησης της περιουσίας μου από την ελεγκτική αρχή».

Αναλυτικά ο προσφεύγων αιτιολογεί κάθε μια από τις πιστώσεις που ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας τη χρήση 2006.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπ' αριθ. πρωτ./23-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε στην υπηρεσία μας και επικαλείται νέα στοιχεία τα οποία δεν τα είχε θέσει υπόψη κατά τη διάρκεια του ελέγχου και συγκεκριμένα προσκόμισε:

1. Απόσπασμα αποτίμησης χαρτοφυλακίου περιόδου 31/12/2005 και 31/12/2006 (ΣΧΕΤ. 3, σελίδες 12),
2. Αναλυτική κίνηση του λογαριασμού HSBC ΓΕΝΕΥΗΣ περιόδου 31/12/2005 και 31/12/2006 των λογαριασμών και (ΣΧΕΤ. 4, σελίδες 8),
3. Αντίγραφα επιβεβαίωσης εντολών πώλησης και αγοράς χρεογράφων (ΣΧΕΤ. 5, σελίδες 18),
4. Πληροφόρηση χρέωσης ημερομηνίας 03.01.2006 (ΣΧΕΤ. 6),
5. Καταπιστευματική καταθέσεις με αιτιολογία "CALL DEPOSIT: 8 HRS" (ΣΧΕΤ. 7, σελ. 16),
6. Εισερχόμενα διατραπεζικά εμβάσματα έτους 2006 (ΣΧΕΤ. 8, σελ. 4),
7. Λήψη χρεογράφου ημερομηνίας 06/01/2006 (ΣΧΕΤ. 9),
8. Εξερχόμενο έμβασμα ποσού 1.365,86 δολλαρίων ΗΠΑ την 25/1/2006 (ΣΧΕΤ. 10),
9. το με αριθμό/29-12-2006 δελτίο συναλλαγματικών ισοτιμιών αναφοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (Σχετικό 11),
10. το με αριθμό/30-12-2005 δελτίο συναλλαγματικών ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (Σχετικό 12).

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία τα οποία δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, η υπηρεσία μας τα ανέπεμψε στην Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ με τη υπ' αριθ./05-06-2018 πράξη αναπομπής προκειμένου να γίνουν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση και να αξιολογηθούν εκ νέου τα προσκομιζόμενα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων προσκόμισε με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /18-6-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα επιπλέον συμπληρωματικά νέα στοιχεία τα οποία δεν τα είχε θέσει υπόψη κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και κατά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ώστε να εξεταστούν από το συμπληρωματικό έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της αναπομπής της υπόθεσης. Πιο συγκεκριμένα, προσκόμισε τα ακόλουθα:

- Αντίγραφο της υπ' αριθμ. επιταγής της τράπεζας AspisBank με την οποία χορήγησε στον κ. κεφάλαιο € 200.000 και αντίγραφο τραπεζικού παραστατικού κατάθεσης της εν λόγω επιταγής σε πίστωση του υπ' αριθμ. λογαριασμού του κ. στην τράπεζα HSBC (Σχετικό 13).

- Αντίγραφο της υπ' αριθμ./24-10-2003 επιταγής της τράπεζας AspisBank με την οποία χορήγησε στον κ. πρόσθετο κεφάλαιο € 176.000 ομού με αντίγραφο τραπεζικού παραστατικού κατάθεσης της εν λόγω επιταγής σε πίστωση του υπ' αριθμ. λογαριασμού του κ. στην τράπεζα HSBC (Σχετικό 14).
- Υπεύθυνες δηλώσεις του κ. και του ιδίου, αναφορικά με την χορήγηση των ανωτέρω ποσών ως άτοκη δανειακή διευκόλυνση με πενταετή διάρκεια αποπληρωμής (Σχετικό 15α και 15β αντίστοιχα).
- Αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών της τράπεζας HSBC Γενεύης από τα οποία προκύπτουν ότι στις 14/3/2006 ο ελεγχόμενος λογαριασμός πιστώθηκε με ποσό € 339.950 και αιτιολογία BY ORDER OF A CLIENT (κατόπιν εντολής πελάτη)- Βλ. Σχετικό 8 σελ. 2, με ακριβή μετάφραση στην ελληνική γλώσσα-, κατόπιν ισόποσης χρέωσης λογαριασμού τον οποίο τηρούσαν οι κ.κ. και στην ίδια τράπεζα, με αιτιολογία INFAVOUROFACIENT (για λογαριασμό πελάτη) (Σχετικό 16, με ακριβή μετάφραση στην ελληνική γλώσσα). Και οι δύο κινήσεις φέρουν τον ίδιο κωδικό αναφοράς
- Απόσπασμα της από 7/10/2016 έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Γλυφάδας (σελ. 143 και 144) αναφορικά με το σκεπτικό σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω Υπηρεσία έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του εκεί ελεγχόμενου, κρίνοντας επί των ιδίων εγγράφων (υπεύθυνες δηλώσεις, αντίγραφα επιταγών και παραστατικών καταθέσεώς τους) [Σχετ. 17].
- Αντίγραφο της υπ' αριθμ./11-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της ΔΟΥ Γλυφάδας, με την οποία καταλογίστηκαν τα ανωτέρω ποσά στον κ. [Σχετ. 18] και
- Αποδεικτικό εξόφλησης της φορολογικής οφειλής του κ. στις 9/11/2016 [Σχετ. 19].

Η υπηρεσία μας ανέπεμψε και τα στοιχεία αυτά με την με αρ./19-06-2018 2^η πράξη αναπομπής στη Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ προκειμένου να ληφθούν και αυτά υπόψη και να αξιολογηθούν.

Τέλος, ο προσφεύγων, κατόπιν υποβολής του ως άνω συμπληρωματικού υπομνήματος και σε συνδυασμό με προφορική ενημέρωση από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ότι απαιτούνται τα προσκομιζόμενα έγγραφα να είναι επικυρωμένα, υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 /25-06-2018 έγγραφο, στο οποίο συμπεριέλαβε εκ κ νέου όλα τα σχετικά έγγραφα σε επικυρωμένα αντίγραφα καθώς και τις μεταφράσεις τους.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ διαβίβασε στην υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ./21-06-2018 (ΔΕΔΕΙ 2018/21-06-2018) πόρισμα ελέγχου σε απάντηση των υπ' αριθ./05-06-2018 και/18-06-2018 πράξεων αναπομπής της υπηρεσίας μας επί

των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν, σύμφωνα με την οποία τα νέα αυτά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν είναι επαρκή ώστε να διαφοροποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

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 επαγγελμάτων 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 επαγγελμάτων 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 εισοδήματός 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.

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. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσανξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφησης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

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 η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, αιτία του ελέγχου ήταν η με ΑΒ.Μ. ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ./4-10-2012 Εισαγγελική Παραγγελία και το υπ'αρ. πρωτ. ΕΜΠ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ./3-8-2017 (αρ πρωτ. εισερχομένων ΕΜΠ/9-8-2017) έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, με το οποίο απεστάλη ηλεκτρονικό αρχείο σε ψηφιακό δίσκο (cd) στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

και το οποίο περιείχε δεδομένα τραπεζικών συναλλαγών για το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) από όπου προέκυψε ότι ο προσφεύγων με εσωτερικούς αναγνωριστικούς κωδικούς (προσωπική ταυτότητα):και PER_NO (προσωπικό αριθμό): συνδέεται με το προφίλ πελάτη με την επωνυμία (κωδικός πελάτη), όπου αναγράφεται ως internet user.

Ως προς τον 4ο λόγο προσφυγής

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δικαιούχος του υπ' αριθ.λογαριασμού της HSBC Γενεύης (με αριθμό χαρτοφυλακίου) είναι η εταιρία, και η μόνη αναφορά/συσχέτιση του ονόματός του γίνεται στα στοιχεία παραλήπτη αλληλογραφίας/εξουσιοδοτημένου χρήστη διαδικτυακών υπηρεσιών της τράπεζας. Συνεπώς, οι πιστώσεις στον εν λόγω λογαριασμό αφορούν το νομικό πρόσωπο και δε θα πρέπει να καταλογιστούν ως φορολογητέα εισοδήματα στον ίδιο ως φυσικό πρόσωπο-παραλήπτη της αλληλογραφίας.

Επειδή, από την αποτύπωση καρτέλας λογαριασμού HSBC Γενεύης (σχετ. 1) και, πιο συγκεκριμένα από τον πίνακα «Στοιχεία πελάτη που σχετίζεται με το πρόσωπο», προκύπτει ότι ο προσφεύγων με εσωτερικούς αναγνωριστικούς κωδικούς, PER_ID (προσωπική ταυτότητα):και PER_NO (προσωπικό αριθμό):, **σχετίζεται ως χρήστης διαδικτύου (internet user)** με το λογαριασμό της εταιρείας-πελάτη της τράπεζας με την επωνυμία (κωδικός πελάτη), με ημερομηνία δημιουργίας την 19-02-2003.

Επίσης, από τον πίνακα «Στοιχεία πελάτη που σχετίζεται με το πρόσωπο» της εν λόγω καρτέλας λογαριασμού HSBC Γενεύης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι δικαιούχος του λογαριασμού με την επωνυμία (κωδικός πελάτη) με ημερομηνία δημιουργίας 28-01-2004 και δεν αναφέρονται ποσά σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία που διαπιστώθηκαν τον Δεκέμβριο του έτους 2005 και τον Δεκέμβριο του έτους 2006 για το λογαριασμό αυτό.

Επειδή, τόσο σύμφωνα με την από 24-11-2017 έκθεση ελέγχου όσο και στις από 27-02-2018 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, ο έλεγχος δεν κάνει μνεία και δεν αιτιολογεί το λόγο για τον οποίο θεώρησε ότι οι πιστώσεις του υπ' αριθ.λογαριασμό HSBC Γενεύης (αριθμός χαρτοφυλακίου) με δικαιούχο την εταιρεία αφορούν εισοδήματα του προσφεύγοντος.

Επειδή, από κανένα στοιχείο του φακέλου καθώς και από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η σχέση και η συμμετοχή του προσφεύγοντος (π.χ. μέτοχος, διευθύνων σύμβουλος, μέλος ΔΣ, κλπ.) με την εν λόγω εταιρεία.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις **του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.** με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«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».

Συναφώς, στις διατάξεις **του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του **ν.2238/1994**, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου

ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του(ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, αόριστα, αβάσιμα και ανατιολόγητα ο έλεγχος έκρινε ότι η αύξηση των καταθέσεων του υπ' αριθ. χαρτοφυλακίου της Τράπεζας HSBC χρηματικού ποσού 1.513.527,71 €, με δικαιούχο την εταιρεία συνιστά για τον προσφεύγοντα αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη που φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων διότι στον εν λόγω λογαριασμό δεν είναι δικαιούχος. Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/23-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής, κατοίκου Η.Π.Α Αμερικής, Νέα Υόρκη, οδός, με ΑΦΜ, με φορολογικό εκπρόσωπο - αντίκλητο την, κάτοικο Αθηνών, οδός, και την ακύρωση της υπ' αριθ./**21-12-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ οικονομικού έτους 2007 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου βάσει της παρούσας απόφασης : ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.