



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

Καλλιθέα, 17-03-2016

Αριθμός απόφασης: 1037

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

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 ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ... **του** ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ... , οδός ... κατά α) της με αριθ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, β) της με αριθ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 , του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, οικονομικού έτους 2011 και β) την με αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 , των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την ... οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από ... εισήγηση του ...τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .. και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή 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:

Με την υπ' αρ. 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 15.569,60 €, πλέον 17.126,56 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Με την υπ' αρ. ... 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 1.776,35 €, πλέον 1.811,87 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος – σε σχέση με την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό, για τα οικονομικά έτη 2010, 2011 & 2012, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 & 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2010 απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 400.175,00 ευρώ και συγκεκριμένα στις .. ένα έμβασμα ποσού 150,00 ευρώ, στις ένα έμβασμα ποσού 200.000,00 ευρώ και στις 28/12/2010 ένα έμβασμα ποσού 200.025,00 ευρώ.

Ο έλεγχος σχετικά με το έμβασμα ποσού 200.000,00, το οποίο εμβάστηκε στο εξωτερικό δια της εντολοδόχου της, ενεργούσα αποκλειστικά για λογαριασμό της, δέχτηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι προέρχεται από το ποσό που κληρονομήθηκε μεταξύ άλλων από τη θεία της για την οποία έχει υποβληθεί η με αριθμ. ... δήλωση κληρονομιάς με αριθ. φακέλου ..

Το έμβασμα ποσού 200.025,00 ευρώ απεστάλη στο εξωτερικό από τον υπ' αριθ.... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ... ο οποίος ανήκει στους εξής συνδικαιούχους: α) ..., β) .. και γ)

Σχετικά με το ως άνω έμβασμα, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ. ... απάντησή της επί του υπ. αριθμ. ... «αιτήματος παροχής πληροφοριών» για την προσκόμιση στοιχείων σχετικά με την αποστολή των εμβασμάτων, ισχυρίστηκε ότι την αφορά εξ ολοκλήρου και όχι κατ' ισομερία, και ότι προέρχεται από νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα, όπως αυτό προκύπτει από το αποδεικτικό υποβολής δήλωσης κατάστασης προσδιορισμού κεφαλαίου, καθώς και από δωρεά μετρητών που πραγματοποιήθηκε το Δεκέμβριο του 2010 από τη μητέρα της για την οποία υπεβλήθη η υπ' αρ... – αρ. φακ ... δήλωση γονικής παροχής. Επιπλέον με το αριθ. .. συμπληρωματικό υπόμνημά της γνωστοποίησε ότι το υπόλοιπο προς ανάληψη της μητέρα της των οικ. ετών 1990 έως 2011 ανέρχεται στο ποσό των 173.481,54 € εκ του οποίου δώρισε στην ίδια 100.000 € καθώς και ότι για την κατάθεση, στις 22-12-2010 ποσού 200.000€ η οποία πραγματοποιήθηκε στον υπ' αριθ. .. κοινό λογαριασμό της ..., με αιτιολογία «.... – πώληση», έχει υποβληθεί αίτηση στην Τράπεζα .. για την διόρθωση του σφάλματος αναγραφής ονόματος καταθέτη από το εσφαλμένο .. (ανύπαρκτο πρόσωπο) στο ορθό και προκειμένου να αφαιρεθεί η λέξη πώληση η οποία δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και σημειώνει ότι η αιτιολογία «Πώληση ακινήτου» που αναγράφεται στο καταθετήριο ,είναι εντελώς εσφαλμένη και ουδέποτε κάποια συνδικαιούχος του λογαριασμού .. προέβη σε κάποια πώληση ακινήτου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε αντίγραφα μερίδων τους από το Υποθηκοφυλακείο Ηρακλείου.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της παταταύτα θεώρησε δεδομένο τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το επίδικο έμβασμα την αφορά εξ' ολοκλήρου και αφού προσδιόρισε τη διαφορά διαθεσίμου κεφαλαίου και εμβασμάτων στη χρήση 2010 στο ποσό των 64.099,46 €, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ' αρ.... «Σημείωμα Διαπιστώσεων» προκειμένου αυτή να εκφράσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστωθείσες διαφορές. Επί του ως άνω σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ ... απαντητικό έγγραφο εκφράζοντας τις αντιρρήσεις της για τις διαπιστώσεις του ελέγχου ζητώντας να γίνει δεκτή η γονική παροχή της μητέρας της ποσού 100.000,00, άλλως να γίνει ισομερής καταμερισμός στις συνδικαιούχους του συγκεκριμένου λογαριασμού όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ.1228/2014. Σχετικά με το ποσό που κληρονομήθηκε από τη θεία της επισημαίνει ότι αυτό ανέρχεται στο ποσό των 319.054,66 €, αλλά εσφαλμένως ελήφθη υπόψη το εκ παραδρομής δηλωθέν από τη προσφεύγουσα ποσό των 287.149,19 €. Επιπλέον σημειώνει ότι θα πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν στον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών το ποσό των 10.946,23€ το οποίο παρέλειψε να δηλώσει και το οποίο είναι το συνολικό τίμημα που εισπράχθηκε την 4.12.2008 από την πώληση των μετοχών της εταιρίας «.....» ,προσκομίζοντας σχετικά έγγραφα.

Η κρίση του ελέγχου, επί των ανωτέρω απόψεων της προσφεύγουσας όπως αυτή περιγράφεται στην από ... έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρει επί λέξει τα εξής: «Σχετικά με το

έμβασμα των 200.025 € ο έλεγχος επισημαίνει ότι οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης έρχονται σε αντίφαση μεταξύ τους. Αρχικά στον φάκελο τεκμηρίωσης ισχυριζόταν ότι το ανωτέρω έμβασμα αφορούσε κατά 50.000€ την ίδια και κατά 150.000€ την μητέρα της Στη συνέχεια στην απάντηση που υπέβαλε στο με αριθ. πρωτ. ... Αίτημα παροχής πληροφοριών ισχυρίστηκε ότι το έμβασμα αυτό προέρχεται από δικά της δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα και από τη δηλωθείσα από τη μητέρα της γονική παροχή. Μετά την κοινοποίηση του με αριθ. ... «σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου» ζητά να γίνει δεκτή η γονική παροχή των 100.000€, άλλως να γίνει ισομερής καταμερισμός στις συνδικαιούχους του συγκεκριμένου λογαριασμού, (όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ. 1228/15-10-2014), θέλοντας προφανώς να εξασφαλίσει τη μη καταβολή από μέρους της κάποιου φόρου καθώς αναφέρει «όλοι οι συνδικαιούχοι έχουν επαρκές υπόλοιπο για την κάλυψη του ποσού που τους αναλογεί».

Ο έλεγχος για όλους τους παραπάνω λόγους καθώς και για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στο κεφ. 6.2. ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ στην παρ.2. παραμένει στην αρχική του άποψη περί μη αποδοχής του ποσού των 100.000€ ως γονική παροχή χρηματικού ποσού.

Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι η ύπαρξη και μόνο του κοινού λογαριασμού τροφοδοτούμενου και από την παρέχουσα μητέρα αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός της δωρεάς δεν ευσταθεί. Από πουθενά δεν αποδεικνύεται ότι ο κοινός λογαριασμός που διατηρούσε με τη μητέρα της τροφοδοτείται και από εισοδήματα της μητέρας της. (μισθωτές υπηρεσίες, ακίνητα , συντάξεις).

Σχετικά με το αίτημα της ελεγχόμενης να ληφθεί υπ' όψιν από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών κατ' άρθρο 19 Ν.2238/1994 το ποσό των 319.054,66 € που κληρονόμησε αντί του ποσού των 287.149,19 € που δηλώθηκε στη δήλωση φόρου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος έχει να παρατηρήσει τα εξής :

Από δελτίο της Τράπεζας ...προκύπτει ότι στις 1/06/2010 έκλεισε ο με αριθ. ...λογαριασμός της ... (κληρονομούμενη) και το ποσό των 286.907,84 € μεταφέρθηκε την ίδια ημερομηνία στον με αριθ. .. λογαριασμό της ελεγχόμενης. Από την κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού δεν προκύπτει κάποια άλλη κατάθεση μέχρι την ημερομηνία εξαγωγής του εμβάσματος. Συνεπώς ορθά ο έλεγχος στον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών έλαβε το ποσό των 287.149,19 €, που προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά και συγκεκριμένα από τις κινήσεις των παραπάνω τραπεζικών λογαριασμών, ότι κληρονομήθηκε, το οποίο εξάλλου δηλώθηκε από την ελεγχόμενη και στην δήλωση φόρου εισοδήματος.

Σχετικά με το αίτημα της να συνυπολογιστεί για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών σύμφωνα με την παράγραφο 6 της ΠΟΛ. 1228/2014 το ποσό των 10.946,23 € ,που αφορά ολόκληρο το ποσό πώλησης 2.074 μετοχών της «.....» αυτό γίνεται αποδεκτό εφόσον προσκομίστηκαν όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο κεφ 9.

Κατόπιν, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τη διαφορά διαθεσίμου κεφαλαίου και εμβασμάτων στη χρήση 2010 στο ποσό των 53.176,76 €, η οποία δεν αποδείχθηκε ότι φορολογήθηκε νόμιμα ή απαλλάχθηκε του φόρου και εξέδωσε τις επίδικες πράξεις των οποίων η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση, ισχυριζόμενη τα εξής:

Α.ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Σχετικά με το έμβασμα των 200.025,00 ευρώ το οποίο απεστάλη από τον υπ'αρ.... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας .., εφαιμένα η φορολογική αρχή δεν το επιμέρισε κατ' αρχήν ισομερώς σε τρία μέρη στις συνδικαιούχους, εφαρμόζοντας ως όφειλε την ΠΟΛ.1228/15-10-2014.
- Η φορολογική αρχή εντελώς αβάσιμα και αναπαιλόγητα απέρριψε την καθόλα νόμιμη δωρεά μετρητών ποσού 100.000,00 ευρώ από τη μητέρα της
- Η κρίση του ελέγχου ότι οι ισχυρισμοί της έρχονται δήθεν σε αντίθεση μεταξύ τους αναφέροντας ότι: « ...θέλοντας προφανώς να εξασφαλίσει τη μη καταβολή από μέρους της κάποιου φόρου...» τυγχάνει όλως αόριστη, αβάσιμη, εσφαλμένη και προσβλητική για τη φορολογική συνείδηση και συμπεριφορά της ίδιας και της μητέρας της καθώς η πραγματικότητα είναι ότι κάνοντας χρήση του δικαιώματος που παρείχε η ΠΟΛ.1033/2013 για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης γονικής παροχής, επιβαρύνθηκε και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο και η μη αποδοχή της εν λόγω γονικής παροχής από τον έλεγχο οδηγεί σε διπλή και άδικη φορολόγηση και ουδόλως εξυπηρετεί τον σκοπό θέσπισης όλων των σχετικών διατάξεων περί φορολογίας.
- Εσφαλμένα και παρά το νόμο δεν έλαβε υπ' όψιν για τον προσδιορισμό κεφαλαίου, ολόκληρο το ποσό που κληρονόμησε από τη θεία της, ήτοι το ποσό των 319.054,66 ευρώ.

Β.ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

- Παράβαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 § 1 του Συντάγματος).
- Αντίθετη στο Σύνταγμα (άρθρο 78 § 2) η αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του Ν.3888/2010.
- Αντίθεση των προσβαλλόμενων πράξεων στην αρχή της αυτοτέλει των χρήσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994** όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από

άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.**2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ([άρθρα 4 και 48](#) του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην [παραγραφο 3](#) ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1033/2013 περ. 18** ορίζεται ότι: «**18.** Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων. 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1228/2014 περ. 3** ορίζεται ότι:«**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 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 εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64](#) ν. [4174/2013](#))».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1228/2014** περ.7. «τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα υπερισχύουν ως ρυθμίζοντα ειδικά τις υποθέσεις αποστολής εμβασμάτων στην αλλοδαπή κάθε άλλης διαταγής μας που ρυθμίζει τα ίδια θέματα διαφορετικά ανεξαρτήτως είδους ελέγχου».

Επειδή με το **άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή με το **άρθρο 4 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη. ».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.....

2. 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..... 3.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Ν.4174/2013** 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, η προσφεύγουσα ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λόγω της αποστολής στο εξωτερικό εμβασμάτων, ένα εκ των οποίων, ποσού 200.025,00 ευρώ απεστάλη στο εξωτερικό από κοινό λογαριασμό στον οποίο είναι συνδικαιούχος και το οποίο κατ' έλεγχο θεωρήθηκε ότι την αφορά και την βαρύνει στο σύνολό του και ότι μέρος του δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της και από τα προσκομισθέντα στοιχεία στον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1228/2014 σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών, ήτοι των εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα παρότι ισχυρίστηκε ότι το επίδικο έμβασμα την αφορά και την βαρύνει εξ' ολοκλήρου και το οποίο δικαιολογείται απόλυτα από τα δηλωθέντα εισοδήματά της και από τα προσκομισθέντα στοιχεία στον έλεγχο, δεν απέδειξε αυτή την διαφορετική αναλογία.

Επειδή, 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.

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης

Επειδή, εν προκειμένω η κρίση του ελέγχου ότι το έμβασμα ποσού 200.025,00 ευρώ το οποίο απεστάλη στο εξωτερικό από κοινό λογαριασμό στον οποίο είναι συνδικαιούχος η προσφεύγουσα, αφορά αποκλειστικά την ίδια και την βαρύνει εξ' ολοκλήρου, είναι αναπόδεικτη και στερείται αιτιολογίας και τεκμηρίωσης, καθότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι τα κατατεθέντα ποσά στους λογαριασμούς αυτούς αποτελούν περιουσία αποκλειστικά και μόνο της προσφεύγουσας.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η διαφορετική αναλογία απ' αυτήν του ισομερούς επιμερισμού που πρέπει να εφαρμόζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/2014 στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν επιμέρισε ισομερώς σε τρία μέρη το επίδικο έμβασμα εφαρμόζοντας ως όφειλε ορθά την ΠΟΛ.1228/2014.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το έμβασμα ποσού 200.025,00 ευρώ εμβάσθηκε στο εξωτερικό από τον υπ'αρ... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ..., ο οποίος ανήκει στους εξής συνδικαιούχους : α) ..., β) ... και

Επειδή, εν προκειμένω το ως άνω έμβασμα προέρχεται από κοινό λογαριασμό , βάσει των ανωτέρω, η αξία του εμβάσματος αυτού πρέπει να επιμεριστεί ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους , με ιδιαίτερο έλεγχο κάθε συνδικαιούχου , κατά το μέρος που τον αφορά.

Επομένως το ποσοστό και το ποσό συμμετοχής του κοινού λογαριασμού απ' όπου εστάλη το έμβασμα ποσού 200.025,00 ευρώ προσδιορίζεται ως εξής:

Επιμερισμός εμβάσματος στον συνδικαιούχο βάσει της παρούσας απόφασης:

Χρήση	Συνδικαιούχοι	Ποσό εμβάσματος ανά συνδικαιούχο	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα
2010	A) .. B) .. Γ) ..	200.025,00 €*1/3= 66.675,00 €	66.675,00 €

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη το ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα μετά τον ως άνω επιμερισμό ήτοι 66.675,00 ευρώ καθώς και το έμβασμα ποσού 150,00 ευρώ και το έμβασμα ποσού 200.000,00 ευρώ προσδιορίζουμε τη προσαύξηση περιουσίας ως εξής :

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προοδευτικό υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31- 12-2010	346.973,24 €	346.937,24 €
Ποσά εμβασμάτων	400.150,00 €	266.825,00 €
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	-53.176,76 €	0,00 €

Επειδή, όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας και ως εκ τούτου δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν 2238/94.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Επειδή, εφόσον κριθεί αναγκαίο, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν αυτών **εισηγούμεστε την αποδοχή της από ... και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ... με ΑΦΜ και την ακύρωση α) της προσβαλλόμενης με αρ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους ... και β) της προσβαλλόμενης με αρ.... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011.**

Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2011

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Δήλωσης				Βάσει Ελέγχου				Βάσει παρούσας Απόφασης	
	Ατομικό και τέκνων		της συζύγου		Ατομικό και τέκνων		της συζύγου		Ατομικό και τέκνων	της συζύγου
A-B. Ακίνητα		3.448,50				3.448,50			3.448,50	
Γ. Γεωργικές επιχειρήσεις										
Δ. Εμπορικές επιχειρήσεις										
ΣΤ.Μισθωτές Υπηρεσίες										
Ζ.Ελευθέρια Επαγγέλματα						53.176,76				
Συνολικό Εισόδημα		3.448,50				56.625,26			3.448,50	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		2.586,50				2.586,50			2.586,50	
Άθροισμα		6.035,00				59.211,76			6.035,00	
Αρνητικά στοιχεία που συμψηφίζονται										
Υπόλοιπο										
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 Ν.2238/1994		2.449,66				2.449,66			2.449,66	
Φορολογητέο Ποσό		3.585,34				56.762,10			3.585,34	

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου βάσει της παρούσας απόφασης	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

Ως ο παρακάτω πίνακας υπολογισμού φόρου:

		ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.Λ.Π.						
Φορολογητέο εισόδημα		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Βάσει Εισήγησης		Διαφορά
και φόρος βάσει κλίμακας		Εισόδημα	Φόρος κ.λ.π.	Εισόδημα	Φόρος κ.λ.π.	Εισόδημα	Φόρος κ.λ.π.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας		3.585,34	0	58.762,10	14.369,60	3.585,34	0,00	
Του συζύγου	Μείωση του φόρου		0				0	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		0		14.369,60		0,00	0,00
Εισόδημα-φόρος κλίμακας		0		0	0	0	0	
Της συζύγου	Μείωση του φόρου				0		0	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0		0		0	0
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0		1.200,00		0,00	0,00
Συμπληρωματικός φόρος								
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)					0		0	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			0		15.569,60		0,00	0,00
Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί								
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :								
α) Κινητές αξίες				0		0		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0		0		
γ) Ακίνητα				0		0		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες						0		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα		0		0		0		
στ) Την αλλοδαπή				0		0		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :								
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος				0		0		
β) Ειδικών περιπτώσεων				0		0	0	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							0	
Υπόλοιπο φόρου					15.569,60		0,00	0,00
Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :								
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος					0		0	0
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					0		0	0
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					0		0	0
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					0		0	0
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					0		0	0
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής					17.126,56		0,00	0,00
Ανακρίβεια	38 μήνες X 2%	76,00%						
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/		0,00%			0			0
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ					0			0
9. Εισφορά ΕΛΓΑ					0			0
10. Εισφορά Αλληλεγγύης								0
11. Τέλος Επιτηδεύματος					0			0
Σύνολο			0		17.126,56		0,00	0,00
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφητισμών					0			0
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			0		32.696,16		0,00	0,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή								0
Ποσό που επιστράφηκε							0	0
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			0		32.696,16		0,00	0,00

Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Έκτακτης Εισφοράς Ν. 3833/2010,οικονομικού έτους 2011, βάση της παρούσας απόφασης :

Διαφορά φόρου βάσει της παρούσας απόφασης	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

Ως ο παρακάτω πίνακας υπολογισμού έκτακτης εισφοράς.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	6.035,00		59.211,76		6.035,00		0,00	
Συντελεστής εισφοράς			3,00%					
Εισφορά		0,00	1.776,35	0,00		0,00	0,00	
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας 72%(36 μήνες x 2%)			1.811,87				0,00	
Σύνολο εισφοράς		0,00	3.588,22	0,00		0,00	0,00	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά								

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).