



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2019
Αριθμός απόφασης: 266

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά:

- i. της υπ' αριθμ. / **30-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- ii. της υπ' αριθμ. / **30-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Τόκων αλλοδαπής, οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

5. Τις ως άνω αναφερόμενες στην §(4) προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. **ΑΒΜ Ε.Ο.Ε./2013** παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα η υπ. αριθμ./01-12-2016 εντολή της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω της ιδιότητάς του ως συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς μαζί με το φυσικό πρόσωπο (ΑΦΜ), το οποίο απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό. Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ. αριθμ./24-01-2018 εντολή μερικού ελέγχου για την αξιοποίηση των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου με τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, το οποίο τέθηκε στη διάθεση των ελεγκτών και πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος από το γραφείο, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί των υποβληθείσων (αρχικών και συμπληρωματικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 – 2014, βάσει των διατάξεων 66, 67, 67^Α του Ν. 2238/1994 όπως ισχύουν για τις κρινόμενες χρήσεις, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994.

Κατόπιν της διερεύνησης των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου για τις χρήσεις 2012 και 2013 δεν προέκυψε για οποιοδήποτε ποσό ότι αφορά χρηματικά ποσά που δεν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ως εκ τούτου δεν προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρέωσης του ελεγχόμενου ως προς το φόρο εισοδήματος.

Σχετικά με το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 ο έλεγχος διαπίστωσε μετά από αξιολόγηση του ηλεκτρονικού αρχείου με τις τραπεζικές συναλλαγές του ελεγχόμενου και των συνημμένων παραστατικών της δήλωσης του οικ. Έτους 2013, ότι δεν δηλώθηκαν ημεδαποί τόκοι καταθέσεων ύψους 1.236,60 € και αλλοδαποί τόκοι καταθέσεων ύψους 3.256,99 €. Το άθροισμα των εν λόγω τόκων ύψους 4.493,59 € προστέθηκε στο εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Κατόπιν αυτού ο έλεγχος εξέδωσε την οριστική **πράξη**/**30-07-2018** διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με την οποία επιβάλλει στον προσφεύγοντα πρόσθετη ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 179,75€. Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τους τόκους αλλοδαπής ποσού 3.256,99 € δεν έχει παρακρατηθεί φόρος τόκων. Κατόπιν αυτού ο έλεγχος εξέδωσε την οριστική **πράξη**/**30-07-2018** διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων καταθέσεων αλλοδαπής (αρ. 12 § 1–2 του Ν.2238/94) με την οποία επιβάλλει στον προσφεύγοντα τον αναλογούντα φόρο 10% καθώς και το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/13 και τους τόκους του άρθρου 53 ν. 4174/13 ως επιεικέστερη κύρωση σύμφωνα με το ν. 4509/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Κατάφορη καταστρατήγηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος.
2. Οι τόκοι του λογαριασμού της με IBAN έχουν συμπεριληφθεί στη φορολογική δήλωση του υιού του προσφεύγοντος, κ.
3. Οι τόκοι του λογαριασμού της με IBAN έχουν συμπεριληφθεί στη φορολογική δήλωση του υιού του προσφεύγοντος, κ. Η μη παρακράτηση φόρου από την τράπεζα δεν ήταν ευθύνη του προσφεύγοντος και ούτε έγινε ηθελημένα με στόχο την απόκρυψη εισοδήματος.
4. Τέλος, οι τόκοι που δεν δηλώθηκαν της μικτού ποσού 0,80€, της 0,20 € καθώς και της14,60 € θεωρήθηκαν αμελητέο νούμερο μπροστά στα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος, ύψους 173.094,25 € για τη χρήση 2012 και 151.194,75 € για τη χρήση 2013.

Επειδή στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.....»

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3..... 4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 παρ. 1. . . » .

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «*Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου,*

στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.»

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1 -1-2014.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 1 και 2 του ν. 4174/13 προβλέπεται ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή

να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.»

Επειδή, από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. συντάχθηκε το υπ' αριθμόν/27-02-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και εκδόθηκαν βάσει αυτού, οι υπ' αριθ. και της 27-02-2018 Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2012 αντίστοιχα και στη συνέχεια κοινοποιήθηκαν, προσωπικά στο νόμιμο εκπρόσωπο και υιό του Κ., Κ. με, όπως προκύπτει από την 05/03/2018, έκθεση επίδοσης του αρμόδιου υπάλληλου, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία φέρει την υπογραφή του ως άνω νόμιμου εκπροσώπου, στη θέση του παραλαβόντος.

Επειδή, από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 5 και 28 του Ν.4174/2013, όσον αφορά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Συνεπώς, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων εκλήθη να υποβάλλει τις απόψεις του κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δυνάμει του υπ' αριθ./27-02-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2012, τα οποία παρέλαβε ο νόμιμος εκπρόσωπος του φορολογούμενου στις 05/03/2018, ημέρα Δευτέρα και ώρα 10:45, **και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς.**

Επειδή στο άρθρο 62 §6 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Σε κάθε περίπτωση στη δήλωση αυτή αναγράφονται όλα τα εισοδήματα του υπόχρεου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματα. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Ειδικά, για τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. του οικονομικού έτους 2013 δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους, εφόσον το συνολικό καθαρό ποσό αυτών δεν υπερβαίνει τα διακόσια πενήντα (250) ευρώ.»

Επειδή στο άρθρο 12 §1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1.Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από:

α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμιευτήριο, που είναι στην Ελλάδα.
β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.
γ).....

δ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του ν.δ. 3746/1957 (ΦΕΚ 173 Α).

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου θεωρούνται τόκοι καταθέσεων και τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις, όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15 του Ν. 3632/1928 (ΦΕΚ 137 Α'), που προστέθηκαν με το άρθρο 74 του Ν. 1969/1991 (ΦΕΚ 167 Α') και όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 2651/1998 (ΦΕΚ 248 Α'), τα οποία λαμβάνουν οι δικαιούχοι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στους τόκους από καταθέσεις στην αλλοδαπή ή από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε αυτή, καθώς και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδίδονται από θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και δύνανται να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εποπτικών κεφαλαίων για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, σύμφωνα με τις εκάστοτε πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, όταν όλα τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατοίκους Ελλάδος.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του ΥΠ. ΟΙΚ. ΠΟΛ. 1155/26.6.2013 "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων" (άρθρο 3 παρ. 2), «είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων του φορολογούμενου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) υπάρχει υποχρέωση δήλωσης των ποσών των τόκων καταθέσεων που αναλογούν στους πραγματικούς δικαιούχους οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει, σε κάθε περίπτωση, την διακριτική ευχέρεια να κρίνει διαφορετικά.»

Επειδή σύμφωνα με την οδηγία του Υπουργείου Οικονομικών ΕΥΟ 1105231/Δ12Α/22.7.2011 ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Με τα υπ' αριθ. 1025717/557/Α0012/6.5.1996, 1080362/1634/Α0012/3.6.1996, 1052802/895/Α0012/4.6.1999, 1075223/147Β/Α0012/7.8.2009 έγγραφά μας, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση τραπεζικού λογαριασμού κατάθεσης μετρητών σε ονόματα καταθετών περισσότερα του ενός, το ποσό των τόκων μετά την αφαίρεση του φόρου, καταρχήν μερίζεται ισομερώς μεταξύ των καταθετών και του κοινού λογαριασμού. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ έχει την εξελεγκτική εξουσία να ερευνά τα πραγματικά περιστατικά και να προσδιορίζει με άλλη βάση το ποσό των τόκων που αναλογεί σε κάθε συνδικαιούχο του κοινού λογαριασμού.

2. Επίσης με την υπ' αριθ. 109465/1132/80012/ΠΟΛ.1124/25.11.2004 διαταγή μας,

έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση κοινού λογαριασμού, το ποσό καταρχήν επιμερίζεται μεταξύ των συνδικαιούχων, ακόμη και των ανηλίκων, χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει θέμα γονικής παροχής ή δωρεάς.

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 1088561/1377/A0012/24.9.1999 και 1022721/29/A0012/12.3.2002 διαταγές, σε περίπτωση που από πρόσθετα στοιχεία που προσκομίστούν προκύπτει ότι το ποσό της κατάθεσης των συνδικαιούχων προέρχεται από εισοδήματα του ενός εξ' αυτών, τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει το εισόδημα μόνο ο ίδιος.

4. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της προέλευσης των κατατιθεμένων κεφαλαίων στην τράπεζα και ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία της αρμόδιας ΔΟΥ».

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αναλυτικό πίνακα για τα εισοδήματα που δήλωσε στον κωδικό 659 της δήλωσης του οικονομικού έτους 2013, ώστε να προκύπτουν αναλυτικά τα ποσά των τόκων ανά τραπεζικό λογαριασμό.

Επειδή, ο προσφεύγων για τους τόκους ημεδαπής ποσού € 1.221,00 του λογαριασμού της με IBAN δήλωσε πως έχουν συμπεριληφθεί στη φορολογική δήλωση του υιού του, κ.

Επειδή ωστόσο, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τον προσφεύγοντα που να αποδεικνύουν ότι τα ποσά της κατάθεσης στο λογαριασμό της με IBAN αφορούν εισοδήματα αποκλειστικά και μόνο του κ. ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν δήλωσε τους τόκους του υπό κρίση λογαριασμού γιατί συμπεριλήφθηκαν στην δήλωση του συνδικαιούχου προβάλλεται **ως αβάσιμος**.

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία στο φάκελο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων συμπεριέλαβε εισόδημα από τόκους από την με IBAN ποσού € 1.656,99 για τους τόκους προθεσμιακής κατάθεσης που έληξε την 06/08/2012 και ποσού €1.600,00 για τους τόκους προθεσμιακής κατάθεσης που έληξε την 16/10/2012. Επιπλέον, για τα ανωτέρω ποσά δεν έχει προσκομισθεί από τον προσφεύγοντα βεβαίωση παρακράτησης φόρου τόκων από την, επομένως ορθά ο έλεγχος με την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου τόκων καταθέσεων αλλοδαπής υπ. αριθμ. /2018, επιβάλλει στο εισόδημα 3.256,99 € φόρο τόκων 10% όπως αναλογεί.

Επειδή τα συνολικά εισοδήματα του προσφεύγοντα από τόκους, υπερβαίνουν το ποσό των διακοσίων πενήντα ευρώ, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 62 §6 του ν. 2238/94, ο τέταρτος ισχυρισμός του, ότι δηλαδή δεν δήλωσε μικτούς τόκους από την με IBAN ύψους 0,80 €, τη με IBAN ύψους 0,20 € καθώς και από την με IBAN και ποσού 14,60€ γιατί θεωρήθηκαν αμελητέο νόμισμα μπροστά στα δηλωθέντα εισοδήματα του, ύψους 173.094,25 € για τη χρήση 2012 και 151.194,75 € για τη χρήση 2013, θεωρείται **αβάσιμος**.

Επειδή στο άρθρο 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» ορίζεται ότι:

«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.

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.....»

Επειδή στο άρθρο 1 της ΠΟΛ 1167/02-08-2011 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (άρθρο 29 ν.3986/2011)» ορίζεται ότι:

«1 .Για την επιβολή της εισφοράς, που προβλέπεται με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς, των οικονομικών ετών 2011 έως και 2015 (χρήσεις 2010 έως και 2014).

Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα εφαρμοστεί η ειδική εισφορά προκύπτει μετά από τη σύγκριση των τεκμηρίων του άρθρου 16 και του εισοδήματος (δηλωθέν όλων των πηγών και αφορολόγητα), λαμβάνοντας το μεγαλύτερο από αυτά.....»

Επειδή ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στα εισοδήματα του, εισόδημα από τόκους ημεδαπής ποσού € 1.236,60 και εισόδημα από τόκους αλλοδαπής ποσού €3.256,99, ήτοι συνολικά € 4.493,59, ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε εκ νέου το φορολογητέο εισόδημα για την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υπ. αριθμό/2018 επέβαλε επιπλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού € 179,75.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ** και την οριστική φορολόγηση του προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2013 ως εξής:

- Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υπ. αριθμ./2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3) - (1)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	173.094,25	173.094,25	173.094,25	
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	10.788,75	10.788,75	10.788,75	
Προκαταβολή φόρου		38.649,03	38.649,03	38.649,03	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		4.972,39	4.972,39	4.972,39	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		994,48	994,48	994,48	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Υπόλοιπο φόρου και Τελών		55.404,65	55.404,65	55.404,65	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58/Ν.4174-2013					
Τόκοι άρθρου 53/Ν.4174-2013					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		9,62	9,62	9,62	
Σύνολο φόρου και τελών		55.414,27	55.414,27	55.414,27	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		7.444,03	7.623,78	7.623,78	179,75
Πρόστιμο άρθρου 58/Ν.4174-2013					
Τόκοι άρθρου 53/Ν.4174-2013					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	για καταβολή	63.508,30	63.688,05	63.688,05	179,75
	για επιστροφή				
Επιστραφέντα ποσά					
Τελικό σύνολο φόρων για καταβολή		63.508,30	63.688,05	63.688,05	179,75

- Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων καταθέσεων αλλοδαπής (άρ. 12 παρ. 1-2 του Ν. 2238/94) υπ. αριθμ./2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3) - (1)
Μικτό ποσό τόκων Καταθέσεων			3.256,99	3.256,99	3.256,99
Φόρος που αναλογεί (Τόκοι x 10%)			325,70	325,70	325,70
Πρόσθετος φόρος/προσαύξηση 120%			390,84	390,84	390,84
Πρόστιμο άρθρου 58/Ν.4174-2013			162,85	162,85	162,85
Τόκοι άρθρου 53/Ν.4174-2013			130,77	130,77	130,77
Επεικενέστερη κύρωση Ν. 4509/17			293,62	293,62	293,62
Σύνολο φόρου και προσαυξήσεων	για καταβολή	0,00	619,32	619,32	619,32
	για επιστροφή				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.