



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 30/12/2016
Αριθμός Απόφασης: 4645

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

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. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από .../.../... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. .../.../...-... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 01/01/2007 – 31/12/2007, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. .../.../...-... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 01/01/2007 – 31/12/2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης .../.../... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (αρ. 66 Ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ./.../...-...-.... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη χρήση 01/01/2007 – 31/12/2007 κύριος φόρος 8.810,27€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 10.572,32€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή 19.382,59€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω απόκλισης μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και τραπεζικών καταθέσεων ύψους 40.193,00€, κατόπιν της με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (αρ. 66 Ν. 2238/1994) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ.,, μετά από την υπ' αριθμ./...-...-.... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της προαναφερθείσας Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ ΕΜΠ/...-...-.... εγγράφου της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης – Δ/ση Ελέγχων με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/...-...-.... έγγραφο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης – Δ/ση Επεξεργασίας Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να:

- Γίνει δεκτή η προσφυγή του.
- Ακυρωθεί ολικά η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο προσφεύγων επικαλείται λόγο άγνοιας για την υποχρέωση δήλωσης των εισοδημάτων του στην μετά από αντίστοιχη συμβουλή του φοροτεχνικού του, για την υποχρέωση προσκόμισης της Σύμβασης συνεργασίας θεωρημένη από αρμόδια διοικητική αρχή της, για την υποχρέωση προσκόμισης υπογεγραμμένου πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας της εταιρείας καθώς και της υποχρέωσής του υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών και τήρησης αντίστοιχων βιβλίων για την εργασία στην αλλοδαπή, καθώς κάτι τέτοιο δε του επισημάνθηκε από την εν λόγω εταιρεία η οποία μάλιστα είναι (και ήταν) θυγατρική της Ελληνικής εταιρείας
- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν κατέστη δυνατή η παροχή από την Εφορία της καταβολής του φόρου καθότι δε του είναι δυνατή η απ' ευθείας επικοινωνία με την Εφορία παρά μόνο μέσω της Εταιρείας και η οποία μπόρεσε και έφτασε στο επόμενο στάδιο δηλαδή της Τράπεζας η οποία κατέβαλε το φόρο.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται βεβαίωση από την εταιρεία σχετικά με τα στοιχεία της συνεργασίας του και με τα ποσά της συνολικής αμοιβής και του αναλογούντος φόρου καθώς και την ημερομηνία πληρωμής του φόρου στη Εφορία καθώς και μέσω ποιός Τράπεζας πραγματοποιήθηκε (..... –), καθώς και επιστολή στην Ελληνική γλώσσα από την Τράπεζα –, όπου βεβαιώνεται η καταβολή του εν λόγω αναλογούντος φόρου στην Εφορία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994:

«1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«3. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1095/2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του 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 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 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.

.....»

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε βεβαίωση αποδοχών από την (πρώην)

σύμφωνα με την οποία είχε αμοιβή **69.442,00€** από μισθωτές υπηρεσίες και είχε παρακρατηθεί ποσό **6.944,00€**.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 ως **φορολογικός κάτοικος Ελλάδος**, καθόσον το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήταν στην Ελλάδα και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου δεν ζήτησε την εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ Ελλάδας

Επειδή, στην υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 ο προσφεύγων δεν δήλωσε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και ειδικά το ποσό των **69.442,00€**. Σε περίπτωση δήλωσης εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης από φορολογικό κάτοικο Ελλάδος από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 9 του 2238/1994 ως ίσχυε στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, από την επεξεργασία των στοιχείων σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που έλαβε ο έλεγχος από τις αρμόδιες τράπεζες, διαπιστώθηκε απόκλιση μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και τραπεζικών καταθέσεων. Η απόκλιση μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και τραπεζικών καταθέσεων ανέρχεται σε **40.193,00€**.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης .../.../.... Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (αρ. 66 Ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

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

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.810,27€
Πλέον: Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.572,32€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.382,59€

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**

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 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).