



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

31/10/2016

Αριθμός απόφασης:

3624

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 αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, του, κατοίκου, με ΑΦΜκατά της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
 5. Την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καθώς και την από 07/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, τουτου, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1 Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003), του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.076,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης ποσού 4.891,20 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 8.967,20 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ κατόπιν της υπ' αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των χρήσεων 2003,2007,2009,2010,2011 και 2012 που εκδόθηκε συνέπεια του υπ'αρ. πρωτ.εγγράφου του ΣΔΟΕμε το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ πληροφοριακή έκθεση ελέγχου η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος μετά από την άρση φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου και τις διαπιστώσεις αυτού.

Σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας για τις χρήσεις 2003,2007,2009,2010,2011 και 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και η Δ.ΟΥκοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ.προσωρινό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4175/2013 μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού.

Στη συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ και το με αρ. πρωτ.υπόμνημα του προσφεύγοντος, κατέληξε στη διαπίστωση ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 όπως ισχύει, δηλαδή λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα, για τη χρήση 2003 ποσό 10.190,00 ευρώ το οποίο αφορά αγορά αυτοκινήτου με μετρητά και όχι μέσω τραπεζικών καταθέσεων για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης που δεν δικαιολογείται.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΔΗΜΩΣΙΟΥ ΠΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2. ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η φορολογική αρχή παρέβη τις διαδικαστικές διατάξεις της άνω ΠΟΛ 1094/2014 και δεν προέβη σε επιλογή τεχνικής ελέγχου, ενώ ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η επιλεχθείσα τεχνική ελέγχου, ουδέποτε δε η Δ.Ο.Υ. διενήργησε η ίδια ως φορολογική αρχή δικό της έλεγχο.

3. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΝΟΜΟΥ - ΠΑΡΑΝΟΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Άνευ αιτιολόγησης χαρακτηρίστηκε καταβολή χρηματικού ποσού σε μετρητά ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία χωρίς να ληφθεί υπ' όψιν το χρηματικό του πλεόνασμα των προηγούμενων ετών από τα νόμιμα φορολογηθέντα εισοδήματα. Αλλά επίσης δεν ελήφθησαν υπόψη και οι αναλήψεις χρηματικών ποσών που διενήργησε από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς το αμέσως προηγούμενο χρονικό διάστημα και οι οποίες ανήλθαν στο ποσό των 39.000,00 ευρώ περίπου. Από καμία διάταξη νόμου ειδικότερα του ν. 2238/1994 όπως ίσχυε αλλά ούτε όπως τροποποιήθηκε με τον ν.3888/2010 δεν μπορεί να

χαρακτηριστεί η κατοχή εκτός τραπεζών χρηματικών ποσών και η διάθεση τους προς αγορά αγαθών ως φορολογητέο εισόδημα.

4. ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ, ΙΔΙΩΣ ΔΕ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΡΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΑ ΤΟΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΩΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΙΟΤΙ, η ως άνω προσβαλλόμενη με την παρούσα εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου, στερείται δε εν γένει νομίμου αιτιολογίας, ιδίως δε είναι πλημμελώς αιτιολογημένη ως προς το βάρος απόδειξης για τον χαρακτηρισμό των καταλογισθέντων ποσών ως αποκρυβέν εισόδημα και την κατανομή του βάρους αυτού.

5. ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ, ΙΔΙΩΣ ΔΕ ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΩΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 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 §§§ 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 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 εισοδήματος 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

6...10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. 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.

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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: « Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 2238/94 το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα άρθρα 16 & 17 του ίδιου νόμου είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή **προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

« 1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. _εν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό,

ββ) που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους,

γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από

οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (ΦΕΚ 34 Α') για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

3. Προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια δαπάνη του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

4. Οι υπόχρεοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87. Επίσης, όσοι δεν αναγράφουν στη δήλωση τη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 88.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη δήλωση φόρου εισοδήματος και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου.

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση εισοδήματος για το έτος 2003 το ποσό των 10.190,00 ευρώ το οποίο αφορά αγορά αυτοκινήτου με αρ. κυκλοφορίαςστις 20-01-2003 αντί του ποσού των 11.440,00 ευρώ διότι δε διαπιστώθηκε εκείνο το χρονικό διάστημα κάποια σχετική ανάληψη από τραπεζικό λογαριασμό εκτός του ποσού των 1.250,00 ευρώ το οποίο προέρχεται από πώληση παλιού αυτοκινήτου.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται, με την υπό κρίση προσφυγή του ότι, τα δηλωθέντα εισοδήματά του μαζί με της συζύγου του στο προηγούμενο οικ. Έτος 2003 ανήλθαν σε ποσό άνω των 92.000,00 ευρώ και οι πραγματικές δαπάνες του όπως δηλώθηκαν δεν υπερβαίνουν τις 23.000,00 ευρώ και οι τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης δεν υπερέβησαν τις 25.000,00 ευρώ.

Επίσης ότι διενήργησε αναλήψεις από τα χρηματικά του διαθέσιμα κατατεθειμένα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς του και της συζύγου του, τον μήνα Δεκέμβριο 2002 και Ιανουάριο 2003 προ της καταβολής σε μετρητά του τιμήματος για την αγορά του ΙΧ αυτοκινήτου του ανήλθαν στο ποσό των 39.600,00 ευρώ χωρίς να επανακατατεθούν αυτά.

Επειδή βάσει της απόπληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕκαι από τον πίνακα που αποτυπώνεται το σύνολο των κινήσεων όλων των τραπεζικών λογαριασμών που του προσφεύγοντος για τη χρήση 2003 προκύπτει ότι σε προγενέστερες ημερομηνίες από την ημερομηνία αγοράς του αυτοκινήτου στις 20/01/2003 έγινε ανάληψη ποσού 8.200,00 ευρώ στις 15/01/2003 και 20.000,00 ευρώ στις 07/01/2003 χωρίς να εμφανίζεται επανακατάθεση αυτών των ποσών σε κανένα λογαριασμό.

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 με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή ο έλεγχος δεν διαπίστωσε για το χρονικό διάστημα από 07/01/2003 έως και 20/01/2003 ότι τα ως άνω ποσά που ο προσφεύγων ανέλαβε από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς δαπανήθηκαν για κάποια άλλη αγορά ή επένδυση ή επανακατατέθηκαν και δεν θα μπορούσε να έχει διαθέσιμο κεφάλαιο έχει εις χείρας του κατά την ημέρα της αγοράς του αυτοκινήτου του .

Επίσης ο έλεγχος δεν προέβη σε υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του και επίσης και δεν απέδειξε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματά τους κατατίθενταν όλα στους τραπεζικούς λογαριασμούς ώστε να αιτιολογήσει τη μη διάθεση χρηματικής ρευστότητας.

Επομένως γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι άνευ αιτιολόγησης χαρακτηρίστηκε καταβολή χρηματικού ποσού σε μετρητά ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία χωρίς να ληφθούν υπ' όψιν οι αναλήψεις χρηματικών ποσών που διενήργησε από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς το αμέσως προηγούμενο χρονικό διάστημα.

Επειδή μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, του, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2003 (Οικ. Έτος 2004)		
	Ατομικό	Της συζύγου
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	39.264,22	62.132,51
Προσαύξηση περιουσίας της <u>παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 238/1994</u>	10.190,00	-
Εισοδήματα οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	49.454,22	62.132,51
Μείον ποσό που δεν αποτελεί Προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα εισήγηση.	10.190,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	39.264,22	62.132,51

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου
εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :**

ΧΡΗΣΗΣ 2003 (Οικ. Έτος 2004)

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φόρος , τελη, χαρτ.	24.752,21 €	28.828,21	24.752,21 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 108% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		4.891,20	0,00	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.752,21 €	33.719,41	24.752,21 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).