



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 06-04-2015

Αριθμός απόφασης:1308

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αρ.,/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.,/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

Με την υπ' αρ.,/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ύψους 203.513,09 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (σε ποσοστό 120% της διαφοράς κύριου φόρου) ύψους 244.215,71 ευρώ

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από την από έκθεση ελέγχου η οποία εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ.κατόπιν έκδοσης εντολής για διενέργεια επανάληψης διαδικασίας κατόπιν της με αρ./2013 Απόφασης του 6^{ου} τριμελούς τμήματος του Διοικητικού Εφετείου η οποία ακύρωσε το με αρ./2005 Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς αυτό έκρινε ότι το φύλλο ελέγχου υπογράφηκε αναρμοδίως από όργανο το οποίο δεν είχε εγκύτως εξουσιοδοτηθεί για την υπογραφή αυτή.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διενήργησε επανάληψη διαδικασίας και εξέδωσε την από έκθεση ελέγχου στην οποία υιοθετούνται τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αναφέρονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία θεωρήθηκε ως αναπόσπαστο μέρος της και κατόπιν και με την αιτιολογία που αναφέρεται στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η υπό κρίση πράξη αφορά καταλογισμό εισοδήματος και φόρου που προέκυψε με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. για τα οποία το εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικ. έτος 2003 (κρινόμενη χρήση 2002) δεν ήταν επαρκή για την κάλυψή του, αφήνοντας πρόσθετη - ακάλυπτη διαφορά τεκμηρίων, αφού δεν προέκυπτε υπόλοιπο κεφαλαίου προηγούμενων ετών, διότι αυτό εξαντλήθηκε (αναλώθηκε) κατά το οικ έτος 2002 για το οποίο εκδόθηκε το με αρ./2005 προσωρινό φύλλο ελέγχου, του οποίου η εκδίκαση εκκρεμεί ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Ο προσφεύγων αμφισβητεί την νομιμότητα έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης «ως ουσιαστικά όλως αβάσιμης» διότι από τα παρακάτω επικαλούμενα α' έως η' επικαλούμενα στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε εισοδήματα που επικαλύπτουν τα ένδικα τεκμήρια.

- α) Τα Εκκαθαριστικά Σημειώματα Φορολογίας Εισοδήματος των οικονομικών ετών 1996 - 1997 (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 5 -6) και οικ. ετών 1998-2002 (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 7 - 11) β) την οικεία βεβαίωση (αυτοτελώς φορολογηθέντων) μερισμάτων της ανώνυμης εταιρείας “.....” (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 12).
- γ) την οικεία βεβαίωση (αυτοτελώς φορολογηθεισών) αποδοχών της ανώνυμης εταιρείας “.....” (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 13),
- δ) την οικεία βεβαίωση (αυτοτελώς φορολογηθεισών) αποδοχών της ανώνυμης εταιρείας “.....” (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 14),
- ε) την οικεία βεβαίωση (αυτοτελώς φορολογηθέντων) μερισμάτων της ανώνυμης εταιρείας “.....” (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 15),
- στ) την οικεία βεβαίωση (αυτοτελώς φορολογηθέντων) μερισμάτων της ανώνυμης χρηματιστηριακής εταιρείας “.....” (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 16),
- ζ) την οικεία βεβαίωση (αυτοτελώς φορολογηθέντων) μερισμάτων της εταιρείας «.....» (ΣΧΕΤΙΚΟ Νο 17) και
- η) τις οικείες βεβαιώσεις τόκων των τραπεζών και (ΣΧΕΤΙΚΑ Νο 18 - 27), κατά τα οικ. έτη 1996 - 2002.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.2238/1994 κωδικοποιημένο σύμφωνα με τον Ν. 2948/2001 «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής 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 φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

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.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό,

ββ) που είχαν διαμείνει 3 (τρία) 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 19.

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 αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν 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 τεκμαρτή 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 Υπ. 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 όπως προκύπτει σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου. Ειδικότερα, για την κάλυψη της διαφοράς τα έτη αυτά πρέπει να είναι συνεχόμενα και φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Κατά συνέπεια, εφόσον ο φορολογούμενος αποδεικνύει με επίσημα έγγραφα σε συνδυασμό με τα στοιχεία και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπάρχουν στις ΔΟΥ, τα κεφάλαια των οποίων επικαλείται (και αποδεικνύει) ο φορολογούμενος, μπορεί να επικαλεσθεί αυτά χωρίς χρονικό περιορισμό. (1025717/557/A0012/1996 έγγραφο).

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας ανέπεμψε για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 ΕΜΠ & Δ.Ε.Δ./2015 διαβιβαστικά, προκειμένου να εξεταστούν και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας τριών ημερών για τα επικαλούμενα και προσκομισθέντα με την προσφυγή στοιχεία. Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε σχετικά πορίσματα με τα με αριθ. πρωτ./2015 (ΔΕΔ...../2015 ΕΜΠ) &/2015 (ΔΕΔ/2015ΕΜΠ) διαβιβαστικά έγγραφα οι οποίες αναφέρονται παρακάτω λεπτομερώς.

1. Τα υπ' αρ. 5-6 ΣΧΕΤΙΚΑ έγγραφα, αφορούν εκκαθαριστικά σημειώματα των οικ. ετών 1996 και 1997 αντίστοιχα. Τα εν λόγω σημειώματα είχαν ήδη προσκομιστεί από τον προσφεύγοντα στην τότε αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ.

....., κατά την κατάθεση της υπ' αρ./05 προσφυγής (κατά του φύλλου ελέγχου οικ. έτους 2003) & της υπ' αρ./05 προσφυγής (κατά του φύλλου ελέγχου οικ. έτους 2002).

Στη συνέχεια, το Διοικητικό Πρωτοδικείο εξετάζοντας την προσφυγή κατά του φύλλου ελέγχου οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2001-31/12/2001), με την υπ' αρ./2013 προδικαστική απόφασή του, διέταξε τον «επανελέγχο» (επανεξέταση στα πλαίσια προδικαστικής) της υπόθεσης οπότε και, κατόπιν της υπ' αρ./2013 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε η από έκθεση «επανελέγχου» για το οικ. έτος 2002 (η οποία και επισυνάπτεται). Κατά τον επανελέγχο και σύμφωνα με το διατακτικό της Απόφασης του Πρωτοδικείου **ελήφθησαν υπόψη τα εισοδήματα βάσει των δηλώσεων των οικονομικών ετών 1996 και 1997** τα οποία και απεικονίζονται στα εκκαθαριστικά σημειώματα των αντίστοιχων ετών (σελ. 8 και 9 της επισυναπτόμενης έκθεσης επανελέγχου) **.Τα ανωτέρω εισοδήματα προσετέθησαν ως θετικό αποτέλεσμα συνολικά για τα έτη 1998-2002 στα εισοδήματα του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου το θετικό αποτέλεσμα για τα δηλωθέντα εισοδήματα των οικ. ετών 1996 & 1997 έχει ήδη εξαντληθεί στο οικ. έτος 2002 (ως κεφάλαιο προηγούμενων ετών).**

Επομένως τα εισοδήματα των οικ. ετών 1996 & 1997 (υπ' αρ. 5-6 ΣΧΕΤΙΚΑ έγγραφα) δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης του οικ. έτους 2003 διότι έχουν ήδη εξαντληθεί στο οικ. Έτος 2002 , ως κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Πρέπει ακόμα να σημειωθεί ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ο οποίος συνέταξε την από έκθεση «επανελέγχου» **στην συνέχεια της προδικαστικής με αρ./2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, συνέταξε και το υπ' αρ/2014 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2002 το οποίο ακυρώθηκε από την Υπηρεσία μας με την με αρ...../2014 απόφαση, διότι εκδόθηκε καθ' υπέρβαση εξουσίας.**

2. Τα υπ' αρ. 18-27 ΣΧΕΤΙΚΑ έγγραφα που αφορούν εισόδημα από τόκους καταθέσεων, είχαν ήδη προσκομιστεί από τον προσφεύγοντα στην τότε αρμόδια για

τον έλεγχο κατά την κατάθεση της υπ' αρ. /05 προσφυγής (κατά του φύλλου ελέγχου οικ. έτους 2002).

Στη συνέχεια, το Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ' αρ. /2013 απόφασή του ανέβαλε την έκδοση οριστικής απόφασης και διέταξε τον επανέλεγχο της υπόθεσης. Κατόπιν τούτου, ως και ανωτέρω αναφέρεται, συντάχθηκε η από Έκθεση επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μέχρι τη σύνταξη του παρόντος δεν έχει εκδοθεί από το αρμόδιο Δικαστήριο Οριστική Απόφαση.

Περαιτέρω από τις διατάξεις του άρθρου 19 §2 του Ν. 2238/1994 προκύπτει ότι κεφάλαιο προηγούμενων ετών που αποδεδειγμένα δηλώθηκε και έχει φορολογηθεί ή νόμιμα είχε απαλλαχτεί από το φόρο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης . Τα ποσά αυτά μπορεί να είναι τόκοι καταθέσεων, δάνεια, κέρδη από λαχεία εφάπαξ ασφαλιστικών οργανισμών κ.λ.π. Οι βεβαιώσεις που εκδίδουν οι Τράπεζες πρέπει να υποβάλλονται πρωτότυπες με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος . . .

Επιπρόσθετα επειδή από τις φορολογικές διατάξεις δεν προέκυπτε υποχρέωση του προσφεύγοντος να δηλώσει τους τόκους στις δηλώσεις του τα έτη που τους εισέπραξε λόγω του ότι φορολογήθηκαν αυτοτελώς κατά τον χρόνο που έγινε ο εκτοκισμός όφειλε να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση το πρώτο μη παραγραφόμενο οικονομικό έτος εφόσον τα έτη που τους εισέπραξε έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και μέχρι την καταχώριση στο οικείο φύλλο ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 άρθρο 61 που ήταν σε ισχύ την ελεγχόμενη χρήση .

Ακόμη , σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύει εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης .

Περαιτέρω η ΠΟΛ. 1228/15.10.2014 §6. εγκύκλιος διαταγή αναφέρει ότι «Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο».

Ακόμη από το 1089317/2067/A0012/25-10-2006 έγγραφο Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για να ληφθούν υπόψη κατά τον υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου οι τόκοι καταθέσεων προηγούμενων ετών είναι η ανάληψή τους από την Τράπεζα ή η πίστωσή τους αν πρόκειται για τόκους του ίδιου οικονομικού έτους και το οποίο πρέπει να αποδεικνύεται με την αναγραφή της είσπραξης ή της πίστωσης των τόκων στη βεβαίωση της Τράπεζας .

Δεδομένων των ανωτέρω και επειδή

α) οι εν λόγω βεβαιώσεις εισοδήματος από τόκους έχουν ήδη προσκομιστεί από τον προσφεύγοντα ως επισυναπτόμενα στην προσφυγή που υπέβαλε με την οποία ζητά την ακύρωση του φύλλου ελέγχου οικ. έτους 2002 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της

β) εκκρεμεί η Απόφαση εκδίκασης της ανωτέρω προσφυγής από το Διοικητικό Πρωτοδικείο από την κρίση του οποίου θα προκύψει εάν γίνουν δεκτές οι εν λόγω βεβαιώσεις

γ) η εξεταζόμενη χρήση 2002 έπεται της εκκρεμούσης χρήσης 2001 αλλά και

δ) τα προσκομισθέντα ΣΧΕΤΙΚΑ 18 – 27 που αφορούν < βεβαίωση εισοδήματος από τόκους καταθέσεων > δεν πληρούν τις νόμιμες προϋποθέσεις ήτοι αφενός μεν δεν είναι πρωτότυπες και αφετέρου και κυρίως επειδή πρόκειται για τόκους καταθέσεων προηγούμενων ετών που δεν προκύπτει η ανάληψή τους από την Τράπεζα ,

για όλους τους ανωτέρω λόγους οι εν λόγω βεβαιώσεις δεν λαμβάνονται υπόψη για κάλυψη τεκμηρίων της χρήσης 2002.

3. Τέλος το υπ' αρ. 12 ΣΧΕΤΙΚΟ έγγραφο, αφορά βεβαίωση μερισμάτων από την ποσού 255.000,00 ευρώ.

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 2238/1994 τα μερίσματα από ημεδαπές ΑΕ αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες (Οι ΑΕ διανέμουν στους μετόχους σε ορισμένα χρονικά διαστήματα μέρος ή το όλο των πραγματοποιηθέντων κερδών. Το διανεμόμενο αυτό ποσό αποτελεί το μέρισμα, το οποίο για τον λαμβάνοντα αυτό αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες).

Ωστόσο, στην εν λόγω βεβαίωση, (η οποία δεν συνοδεύεται από τον ισολογισμό της ΑΕ, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ότι εγκρίνεται ο ισολογισμός, καθώς και τον πίνακα διανομής κερδών),

αναγράφεται ότι το μέρισμα αυτό έχει προκύψει από κέρδη της από 01/01/2002-31/12/2002 εταιρικής χρήσης, με ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού 31/12/2002 και έγκρισης ισολογισμού 30/06/2003, χωρίς να αναγράφεται η ημερομηνία καταβολής του μερίσματος η οποία σε κάθε περίπτωση, βάσει του άρθρου 44^Α του Ν.2190/1920 που ορίζει ότι «το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις», είναι μεταγενέστερη της 30/06/2003.

4. Τα υπ' αρ. 13-17 ΣΧΕΤΙΚΑ έγγραφα έχουν ήδη συμπεριληφθεί στην αρχική υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 και δεν αποτελούν νέα στοιχεία. Συγκεκριμένα στον κωδικό 657 (εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο) έχει δηλωθεί ποσό 2782,30€ και στον κωδικό 659(εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και μερίσματα ημεδαπών Α.Ε.) ποσό 204.825,16€ με συνημμένες τις αντίστοιχες βεβαιώσεις (συνημμένο έντυπο Ε1 της δήλωσης). Μάλιστα για το ποσό των 23.566,68€ (αμοιβή από) επήλθε μερικός συμβιβασμός μεταξύ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του προσφεύγοντος την

Περεταίρω, κατά την εξέταση της προσβαλλόμενης καθώς και από τα προκύπτοντα της απόέκθεσης ελέγχου (σελ.10) της Δ.Ο.Υ. που αποτελεί αιτιολογία του προσβαλλόμενου φύλλου ελέγχου, προκύπτει ότι τα επικαλούμενα με τα σχετ. 7-10 εκκαθαριστικά σημειώματα οικ. ετών 1998-2001 (οικ. ετών 1998-2000 με ανάλωση και οικ. 2001 με το προσδιορισμό του κεφαλαίου της υπό κρίση χρήσης) έχουν ήδη ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό της ανάλωσης (απομείναντος κεφαλαίου) στις απόκαι εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αντίστοιχα καθώς και στην από έκθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε κατόπιν της από/2013 προδικαστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου **και το υπόλοιπο μείωσε το αρνητικό υπόλοιπο (διαφορά τεκμηρίων)** οικ. έτους 2002 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2001) του οποίου η εκδίκαση εκκρεμεί από το Διοικητικό Πρωτοδικείο (κατόπιν της/2013 προδικαστικής απόφασης) και ως εκ τούτου αβάσιμος

τυγχάνει ο ισχυρισμός ότι δεν ελήφθησαν υπόψη ή ότι πρέπει να υπολογιστούν εκ νέου, ενώ δεν είναι δυνατόν επικαλούμενο εισόδημα να ληφθεί υπόψη δύο φορές.

Ακόμα, ως προς το επικαλούμενο εκκαθαριστικό (εισόδημα) Οικ. 2002 (σχετ.11) αφορά την χρήση 2001 κατά τον έλεγχο της οποίας προέκυψε αρνητικό υπόλοιπο (διαφορά) και κατόπιν συνυπολογισμού των θετικών υπολοίπων προηγούμενων ετών, εκδόθηκε προσωρινό φύλλο ελέγχου (με τις διατάξεις του ν.2238/1994 κατόπιν προσωρινού ελέγχου) με αρ./2005 το οποίο προσβλήθηκε από το προσφεύγοντα ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, παραμένει όμως και παράγει τις έννομες συνέπειές του καθώς η υπόθεση δεν έχει ακόμα εκδικαστεί. Κατόπιν αυτού, και δεδομένου ότι το με αρ./2005 προσωρινό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν έχει ακυρωθεί, **μόνον εφόσον προκύψει θετικό υπόλοιπο κατόπιν οριστικής κρίσης αυτού με δικαστική απόφαση είναι δυνατόν το υπόλοιπο αυτό να τύχει μεταφοράς και να γίνει επίκληση αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.** Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός.

Επειδή από τα παραπάνω εκτεθέντα και τις απαντήσεις της ελεγκτικής αρχής στην συνέχεια την αναπομπής της υπόθεσης, προκύπτει ότι: 1. τα με αρ. υπ' αρ. 13-17 ΣΧΕΤΙΚΑ επικαλούμενα έγγραφα/εισοδήματα έχουν ήδη συμπεριληφθεί στην αρχική υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, κατά συνέπεια έχουν συνυπολογιστεί για τον προσδιορισμό του εναπομείναντος κεφαλαίου, 2. τα επικαλούμενα έγγραφα/εισοδήματα προσκομισθέντα ΣΧΕΤΙΚΑ 18 – 25 που αφορούν «βεβαίωση εισοδήματος από τόκους καταθέσεων» **εν λόγω βεβαιώσεις εισοδήματος από τόκους τραπεζής4.629.500 δρχ (σχετ.18), 5.308.386δρχ (σχετ.19), 2281.972δρχ (σχετ.20), 7.940.453 δρχ (σχετ.22), 11.062.865δρχ (σχετ.24) και τραπεζής 3267.86€ (σχετ.21), 6148,85€ (σχετ.23), 11663,92€ (σχετ.25) έχει γίνει ήδη επίκληση αυτών από τον προσφεύγοντα ως επισυναπτόμενα στην με αρ. κατάθεσης/2005 προσφυγή που υπέβαλε (σελ. 4) με την οποία ζητά την ακύρωση του φύλλου ελέγχου οικ. έτους 2002 (προγενέστερο έτος) που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., για το οποίο εκκρεμεί η εκδίκασή του από το Διοικητικό Πρωτοδικείο και εφόσον γίνουν δεκτοί θα μειώσουν αντίστοιχα (εφόσον δεν υπάρχουν συνδικαιούχοι) το καταλογισθέν τεκμαρτό εισόδημα του προγενεστέρου έτους αυτού, μη δυνάμενοι να επαναυπολογιστούν στο κρινόμενο έτος, πλην της περίπτωσης όπου ήθελε κριθεί ότι υφίσταται θετικό υπόλοιπο στο οικ.2002, 3. Τα επικαλούμενα σχετ. 26 & 27 ποσά τόκων τραπεζής ποσού 4949,52€ και τραπεζής ποσού 3882,02€ έχουν υπολογιστεί με την υποβληθείσα δήλωση οικ. 2002 (κωδ.659 εισόδημα φορολογητέο με ειδικό τρόπο... συνολ. Ποσού 49.136.960δρχ - ευρώ 144.202,38) και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό της Δ.Ο.Υ. στην σελ 3 της από**

..... έκθεση ελέγχου. 4. Τα υπ' αρ. 5-6 ΣΧΕΤΙΚΑ επικαλούμενα έγγραφα/εισοδήματα, αφορούν εκκαθαριστικά σημειώματα των οικ. ετών 1996 και 1997 αντίστοιχα. Τα ανωτέρω εισοδήματα προσετέθησαν ως θετικό αποτέλεσμα συνολικά για τα έτη 1998-2001 στα εισοδήματα του προσφεύγοντος στην έκθεση «επανελέγχου» στην συνέχεια της με αρ/2013 προδικαστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου και ως εκ τούτου το θετικό αποτέλεσμα για τα δηλωθέντα εισοδήματα των οικ. ετών 1996 & 1997 έχει ήδη επικληθεί (και εξαντληθεί εφόσον δεν προκύψει συνολικό θετικό υπόλοιπο στο οικ. 2002 κατόπιν δικαστικής απόφασης) στο οικ. έτος 2002 (ως κεφάλαιο προηγούμενων ετών) **μη δυνάμενο στην παρούσα να γίνει επίκληση αυτού εκ νέου στο κρινόμενο έτος**, 5. Τα επικαλούμενα εκκαθαριστικά οικ. ετών 1998-2001 ελήφθησαν ήδη υπόψη για την κάλυψη του τεκμηρίου του επίδικου με αρ. 1/ 2 06-10-2005 προσωρινού φύλλου ελέγχου κατά τον ίδιο τρόπο, ενώ από τον έλεγχο του οικ. έτους 2002 (επικαλούμενο εκκαθαριστικό) προέκυψε αρνητικό υπόλοιπο χρήσης και συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται και 6. το υπ' αρ. 12 ΣΧΕΤΙΚΟ επικαλούμενο έγγραφο/εισόδημα, αφορά βεβαίωση μερισμάτων από την ποσού 255.000,00 ευρώ. **Το μέρισμα αυτό έχει προκύψει από κέρδη της από 01/01/2002-31/12/2002 εταιρικής χρήσης, με ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού 31/12/2002 και έγκρισης ισολογισμού 30/06/2003, χωρίς να αναγράφεται η ημερομηνία καταβολής του μερίσματος η οποία σε κάθε περίπτωση, βάσει του άρθρου 44^Α του Ν.2190/1920 που ορίζει ότι «το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις», είναι μεταγενέστερη της 30/06/2003 και συνεπώς εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης του εισοδήματος αυτού, σε κάθε περίπτωση αφορά εισόδημα επομένου έτους μη δυνάμενο να υπολογιστεί στο κρινόμενο έτος.**

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφθεί η με αρ./2015 ενδικοφανής προσφυγή του του στο σύνολό της και όπως επικυρωθεί η υπ' αρ.,/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση οικ. έτους 2003 (χρήση 1-1/31-12-2002):

Διαφορά φόρου	203.513,09 ευρώ
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	244.215,71 ευρώ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	447.728,80 ευρώ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

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).