



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 17-11-2014

Αριθμός απόφασης: 3647

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

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 17-09-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ. /13-6-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

4. Την με αρ. /13-6-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της από 13-6-2014 οικείας έκθεσης ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 13/11/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 17-9-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13-6-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 1.211.623,06€, πλέον 969.298,45€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 2.180.921,52€.

Με την υπ' αριθ./3-2-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. `μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή ο προσφεύγων απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα, ως εξής: α) κατά το ημερολογιακό έτος 2009 (οικ. 2010) ένα (1) έμβασμα ποσού 1.000.000,00 ευρώ, β) κατά το ημερολογιακό έτος 2010 (οικ. 2011) πέντε (5) εμβάσματα συνολικού ποσού 2.708.631,26 ευρώ και γ) κατά το ημερολογιακό έτος 2011 (οικ. 2012) τρία (3) εμβάσματα συνολικού ποσού 802.650,00 ευρώ.

Αναλυτικά τα απεσταλμένα εμβάσματα κατά το ημερολογιακό έτος 2010 (οικ. 2011) έχουν ως ακολούθως :

-Στις 1/8/2010, από τράπεζα, ένα (1) έμβασμα ποσού 300.000,00 USD (229.709,04 €), με χώρα προορισμού τον (τράπεζα) και αποδέκτη τον προσφεύγοντα.

-Στις 18/2/2010, από τράπεζα, ένα (1) έμβασμα ποσού 720.000,00 CAD (509.013,79 €), με χώρα προορισμού τον (τράπεζα) και αποδέκτη τον προσφεύγοντα.

-Στις 18/2/2010, από τράπεζα, ένα (1) έμβασμα ποσού 730.863,00 CAD (516.693,53 €), με χώρα προορισμού τον (τράπεζα) και αποδέκτη τον προσφεύγοντα.

-Στις 08/11/2010, από τράπεζα, ένα (1) έμβασμα ποσού 649.000,00 €, με χώρα προορισμού τη (Τράπεζα) και αποδέκτη τον προσφεύγοντα.

-Στις 11/9/2010, από τράπεζα, ένα (1) έμβασμα ποσού 800.000,00 €, με χώρα προορισμού τη (Τράπεζα) και αποδέκτη τον προσφεύγοντα.

Στις 3-10-2014, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας την με αρ. πρωτ. αίτηση, με την οποία ζητούσε την επανεξέταση της υπόθεσης καθώς είχε πρόθεση να προσκομίσει πρωτότυπα πληρεξούσια σύμφωνα με τα οποία η σύζυγός του τον διορίζει ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό της, θεωρημένα αντίγραφα συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και διάφορα άλλα πρωτότυπα έγγραφα έως τις 15-10-2014, προκειμένου να στοιχειοθετηθούν οι ισχυρισμοί του ότι τα χρηματικά ποσά που ενέβασε στο εξωτερικό δεν προήλθαν από κρυφό πλουτισμό. Συνημμένα με την ως άνω αίτηση προσκομίστηκαν: 1) φωτοτυπία τμήματος εγγράφου που αναφέρει περιληπτικά αριθμούς συμβολαίων με τα στοιχεία των Συμβ/φων και ποσό τμήματος, 2) φωτοτυπία του από 6-11-2006 πιστοποιητικού γάμου της, 3) φωτοτυπία του με αρ./-11-2006 πληρεξουσίου που συντάχθηκε στο Προξενικό Γραφείο της Πρεσβείας της Ελλάδος στην, 4) φωτοτυπία μεταφρασμένου εγγράφου της Τράπεζας του

..... σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων και η έχουν

ανοίξει στις 14-11-2006 κοινό λογαριασμό σε υποκατάστημά της και 5) φωτοτυπία της πρώτης σελίδας βιβλιαρίου της του υπ' αριθμ. κοινού λογαριασμού με την που τηρεί στο κατάστημα της

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Όλα τα ποσά που ενέβασε στο εξωτερικό προέρχονται από πωλήσεις ακινήτων της συζύγου του, που δυνάμει πληρεξουσίου συμβολαίου πραγματοποίησε ο ίδιος.

2) Αναμένεται πόρισμα του Σ.Δ.Ο.Ε που θα καταλήξει στο ως άνω συμπέρασμα.

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 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. 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. 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 ο προσφεύγων, ο οποίος ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λόγω της αποστολής στο εξωτερικό πέντε (5) εμβασμάτων συνολικού ποσού ύψους 2.708.631,26€, ισχυρίζεται ότι τα χρηματικά ποσά που απέστειλε στο εξωτερικό κατά το ημερολογιακό έτος 2010 (οικ. έτος 2011), προέρχονται από πωλήσεις ακινήτων στην Ελλάδα, της συζύγου του (δεύτερη σύζυγος σύμφωνα με το από 6-11-2006 πιστοποιητικό γάμου της Δημοκρατίας του), κατά τις οποίες ο ίδιος ενήργησε ως ειδικός πληρεξούσιός της, δυνάμει Συμβολαιογραφικών Πληρεξουσίων. Παρότι, στην με αρ. πρωτ. /3-10-2014 αίτηση που κατέθεσε στην υπηρεσία μας, δήλωσε ότι μέχρι τις 15-10-2014 θα προσκόμιζε πρωτότυπα πληρεξούσια σύμφωνα με τα οποία η σύζυγός του τον διόριζε ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό της, θεωρημένα αντίγραφα συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και διάφορα άλλα πρωτότυπα επίσημα δικαιολογητικά έγγραφα που θα αποδείκνυαν τους ισχυρισμούς του, πλην όμως δεν προσκόμισε κανένα από τα ως άνω αναφερόμενα έγγραφα. Κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται ότι η πηγή και η αιτία προέλευσης των εμβασθέντων χρηματικών ποσών ήταν το τίμημα προερχόμενο από τις μεταβιβάσεις ακινήτων, όπως δεν αποδεικνύεται και η κατάθεσή του στους λογαριασμούς από τους οποίους εστάλησαν τα εμβάσματα στο εξωτερικό.

Επειδή όσον αφορά τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (..... &) που τηρούσε στην Ελλάδα και που προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκύπτει ότι οι λογαριασμοί ήταν κοινοί με δικαιούχους, τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, και όχι τη, δεύτερη σύζυγό του σύμφωνα με το ως άνω αναφερόμενο πιστοποιητικό γάμου, στην οποία ανήκαν τα μεταβιβασθέντα ακίνητα. Ο προσφεύγων σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο (TAXIS), υποβάλλει κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την σύζυγό του με ΑΦΜ, για τα οικ. έτη 2002 έως 2012, στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Η (δεύτερη σύζυγος βάσει του πιστοποιητικού γάμου) με ΑΦΜ, όπως προκύπτει επίσης από το ηλεκτρονικό αρχείο (TAXIS), υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ατομικά στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, για τα οικ. έτη 2007 έως 2010 ενώ για τα επόμενα οικ. έτη 2011 & 2012 δεν έχει καταχωρηθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Όσον αφορά την ύπαρξη των δύο κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα με την δεύτερη σύζυγό του: α) του από 14-11-2006 στην Τράπεζα του και β) στην κατάσταση της, με αριθμό λογαριασμού, δεν προσκομίστηκαν οι κινήσεις των τραπεζικών αυτών λογαριασμών, προκειμένου να διαπιστωθεί η πίστωση του τιμήματος από τις μεταβιβάσεις ακινήτων και να αποδειχθούν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσδιορισμός του προοδευτικού υπολοίπου σχηματισθέντος κεφαλαίου παρελθόντων ετών γίνεται με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ.2 του αρθ. 19 του Ν.2238/1994, από το οποίο εκπίπτουν οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2002 έως 2012 (ημερολογιακά έτη 2001 έως 2011) του προσφεύγοντος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε ότι μέχρι 31-12-2010 το υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου παρελθόντων ετών

ήταν «-245.617,38€», δηλαδή δεν απέμενε διαθέσιμο εισόδημα ώστε να δικαιολογείται η αποστολή των εμβασμάτων.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζουν ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νόμιμα παραστατικά που να δικαιολογούν και να αποδεικνύουν την ύπαρξη των χρηματικών κεφαλαίων που εμβάστηκαν στο εξωτερικό καθώς και αν πρόκειται για πραγματικά εισοδήματα τα οποία φορολογήθηκαν ή νόμιμα απαλλάχθηκαν από το φόρο ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και συνεπώς τα ανωτέρω χρηματικά ποσά θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λογίζονται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13-6-2014 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 17-9-2014 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ./13-6-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

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	-245.617,38€	-245.617,38€
Ποσό εμβάσματος	2.708.631,26€	2.708.631,26€
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	2.708.631,26€	2.708.631,26€

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

Φόρος βάσει της παρούσας απόφασης	1.211.623,06€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 80% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	969.298,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.180.921,52€

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).