



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 2/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3080

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των α), ΑΦΜκαι β), Α.Φ.Μ.κατοίκων Χαλανδρίου, οδός, κατά της υπ' αριθ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτουςκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜκαι β), Α.Φ.Μ., 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:

Οι προσφεύγοντες ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, της αποβιωσάσης, που απεβίωσε την

18/11/2012, κατέθεσαν τη με αριθ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούν την ακύρωση της παρακάτω πράξης:

Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 58.539,38 €, πλέον 43.319,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του Ν 3986/.....ποσού 6.278,98 €, πλέον 4.646,45 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), κατά το μέρος που τους αναλογεί

Η διαφορά φόρου προέκυψε μεταξύ των συνολικών ποσών που απεστάλησαν στο εξωτερικό (εμβάσματα) και του διαθέσιμου οικογενειακού εισοδήματος για το οικ. έτος, ποσού 140.178,40 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94 και αποτελεί προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται με τις γενικές διατάξεις καθώς επίσης προσαυξάνει το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης, του Ν. 3986/.....

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Αναδρομική η φορολόγηση του ποσού των 140.178,40 ευρώ – παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων.

β)Μη επαρκής χρόνος για συλλογή αποδεικτικών – αδυναμία για συλλογή αποδεικτικών – ποσά που υπήρχαν κατα το έτος

γ)Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 συντάγματος) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.).

δ)Δυσανάλογες οι προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας.

Επειδή με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 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/.....παρ. 10, μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-.....ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ».

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/..... δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά , αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Επειδή για την αποβιώσασα(μητέρα των προσφευγόντων) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στην χρήσηλαμβάνοντας υπόψη το διαθέσιμο εισόδημα της μέχρικαθώς και τη συμμετοχή των προσφευγόντων (τέκνων) στον λογαριασμό της αποβιωσάσης, για την κάλυψη του εμβάσματος που μεταφέρθηκε τηναπό τον λογαριασμό της αποβιωσάσης στην τράπεζασε λογαριασμό της στην, συνολικού ποσού 1.247.550,00 €, καθώς και η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης εκδόθηκε για εισοδήματα που προέκυψαν το(χρόνος εφαρμογής της διάταξης του ν 3888/.....άρθρο 15 παρ. 3).

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων για αναδρομική φορολόγηση του ποσού των 140.178,40 € καθόσον έχει παραγραφή το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με το άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. ».

Επειδή με το άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου **εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.**».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων όσον αφορά τον μη επαρκή χρόνο για τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων κρίνεται αβάσιμος, καθόσον από το φάκελο της υπόθεσης αλλά και οι προσφεύγοντες αναφέρουν στην ενδικοφανή προσφυγή τους, οι ανωτέρω προθεσμίες τηρήθηκαν από την φορολογική αρχή.

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 12 αναφέρεται ότι: «Γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν **σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους**, εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (**βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα**) και εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Στην ηλεκτρονική εφαρμογή συμπληρώνεται το πεδίο “Αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ’ ειδικό τρόπο” στο οικον. έτος, με το ποσό αυτό.

Στην περίπτωση που ο δικαιούχος χρησιμοποιήσει χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν σε πιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους, δε μπορεί να επικαλεσθεί και ανάλωση προηγούμενων ετών.».

Οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισαν απαντητικό έγγραφο της, στις απόκαιαιτήσεις της προσφεύγουσας, **με επισυναπτόμενη καρτέλα αγοράς και πώλησης μετοχών τη χρήση** και ισχυρίζονται ότι το ποσό των 128.539.715 δρχ. ή 377.226,00 € που αφορά την πώληση των μετοχών, αποτελεί το κεφάλαιο που υπήρχε σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους

Σύμφωνα με τα ανωτέρω επειδή δεν προσκομίσθηκε βεβαίωση από **χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, για τα ποσά που ήταν κατατεθειμένα την**, ο ανωτέρω ισχυρισμός κρίνεται ως αβάσιμος.

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι υπήρξε παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας δια της επιρρίψεως προσθέτου φόρου ποσού 43.319,15 € από κύριο φόρο εισοδήματος και 4.646,45 € λόγω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατά παράβαση του άρθρ. 28 παρ. 1 εδ. δ' και του άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α..

Επειδή η αρχή της αναλογικότητας, ήδη κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος, επιτάσσει οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων να είναι μόνον οι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ωστε ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, να αντίκειται τότε μόνον στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή από τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (βλ. ΣτΕ 3474/.....Ολομ, ΣτΕ 990/2004 Ολομ).

Με το άρθρο 1 του ν.2523/97 καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής των πρόσθετου φόρου σε όλες τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος υποβάλλει εκπρόθεσμη, ανακριβή ή δεν υποβάλλει δήλωση. Η επιβολή πρόσθετου φόρου είναι αντικειμενική και επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πρόθεση του εκάστοτε φορολογούμενου να αποφύγει η όχι της πληρωμή του φόρου. Όμως το ποσοστό του ανά μήνα πρόσθετου φόρου προσδιορίζεται μεν αντικειμενικά, διαφέρει, ωστόσο, στο ύψος σημαντικά, ανάλογα με το εάν ο φορολογούμενος οικειοθελώς συμμορφώθηκε και υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση (1%), εάν από τον έλεγχο προέκυψε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση (2%) ή εάν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση (2,5%). Οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται επί της διαφοράς του φόρου που οφείλεται. Ο ν. 2523/97, ως εκ τούτου, με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου, ενέχει καθαυτόν στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζει δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (βλ. ΣτΕ 3474/.....Ολομ., ΔΠρΘεσσαλ 159/2012).

Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, αποτελεί κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) , δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προσθέτων φόρων από την Υπηρεσία μας.

Επειδή στο άρθρο 2 § 3 της ΠΟΛ 1317/2-12-1997 αναφέρεται ότι: « Με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 ορίζεται ότι, σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης, ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται από την επόμενη ημέρα από την ημερομηνία κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης σύμφωνα με το νόμο, για το φορολογούμενο μέχρι την ημέρα καταλογισμού του κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου. Ως κατά νόμο προθεσμία θεωρείται και η μετά από παράταση προθεσμία, εφόσον η παράταση δόθηκε με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και εκδόθηκε με βάση εξουσιοδοτική διάταξη νόμου.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1143/27.6....., απόφαση Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 20 του ν. 3943/11 (ΦΕΚ 151 Α') ορίζεται ότι: «Παρατείνουμε την προθεσμία υποβολής των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των υπόχρεων φυσικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ, για τις οποίες η εμπρόθεσμη υποβολή μέσω διαδικτύου λήγει την 30η Ιουνίου, μέχρι και την 15η Ιουλίου, ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του υπόχρεου και ανεξάρτητα αν υποβάλλονται, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου είτε από τους ίδιους με τους δικούς τους κωδικούς πρόσβασης, είτε από εξουσιοδοτημένο λογιστή - φοροτεχνικό με τους προσωπικούς του κωδικούς πρόσβασης, ανεξάρτητα αν οι υπόχρεοι είναι εγγεγραμμένοι στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες Taxisnet.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής των α), Α.Φ.Μ.και Β), Α.Φ.Μ., κατά το μέρος που τους αναλογεί και την επικύρωση τηςπράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ως προς τη διαπιστωθείσα διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και την τροποποίηση αυτής ως προς τις προσαυξήσεις εκπροθέσμου λόγω ανακρίβειας, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση για το φόρο εισοδήματος οικ. έτους

Διαφορά φόρου	58.539,38 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (72%)	42.148,35 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100.687,73 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση για την ειδική εισφορά αλληλεγγύης οικ. έτους

Διαφορά φόρου	6.278,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (72 %)	4.520,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.799,85 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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).