



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 30-9-2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3057

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου 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 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 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 27.526,08 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 12.661,99€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.870,23€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 1.320,30€ , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 44.378,60€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από βάσει της υπ' αριθμ./2014 εντολής μερικού ελέγχου αναφορικά με την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή εμβάσματος συνολικού ποσού 530.000€ από ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα που διατηρούσε στην τράπεζα σε λογαριασμό του στο εξωτερικό (.....). Το ανωτέρω ποσό καλύφθηκε μόνο κατά το ποσό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 440.758,22€ που προσδιόρισε ο έλεγχος και η μη καλυπτόμενη διαφορά ύψους 89.241,78€ καταλογίστηκε ως εισόδημα από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 και το οποίο προσαυξάνει και το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3986/2011.

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

1. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς του ισχυρισμούς του με αποτέλεσμα να δεχθεί με επιφύλαξη το υπόλοιπο από ανάλωση κεφαλαίου ύψους 440.758,22€ που προσδιόρισε ο έλεγχος σύμφωνα με τον πίνακα προσδιορισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών (οικ. έτη 1997-2012) λόγω του περιορισμένου χρόνου , προθεσμία 20 ημερών , που τέθηκε με το υπ' αριθμ./2014 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, κατά το οποίο δεν ήταν δυνατό να συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία που θα δικαιολογούσαν τους ισχυρισμούς του.

2. Το ποσό του επίδικου εμβάσματος ύψους 530.000€ προέρχεται άμεσα από κοινό λογαριασμό που διατηρεί με τους γονείς του όπως αποδεικνύεται από τα αποδεικτικά στοιχεία που καταθέτει με την παρούσα ενδικοφανή και που στηρίζουν τους ισχυρισμούς που είχε επικαλεστεί και στο με αριθ./2014 έγγραφο υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι:

- Κίνηση του κοινού λογ/μου Α' από το 2007 έως την 14-4-2011, ημερομηνία του εμβάσματος επικυρωμένη από την τράπεζα (Σχετ.1^α).
- Κίνηση του ατομικού του λογ/μου Β' από το 2009 έως την 14-4-2011, ημερομηνία του εμβάσματος επικυρωμένη από την τράπεζα (Σχετ.1^β).

- Την με αρ. πρωτ./2014 βεβαίωση της τράπεζας που αφορά την μεταφορά ποσού 430.000,00€ από τον λογ/μο Α' στον λογ/μο Β' (Σχ. 2) καθώς και το σχετικό παραστατικό της μεταφοράς (Σχ. 3).

3. Με τα ανωτέρω αποδεικτικά τεκμηριώνεται πλήρως ότι το ποσό του επίδικου εμβάσματος αποτελεί ποσό που προϋπήρχε από το έτος 2007 και ήταν ήδη φορολογημένο.

4. Από πουθενά δεν προκύπτει ότι έγινε τέτοια εισροή του ποσού αυτού στον ατομικό του λογαριασμό.

5. Αν το έμβασμα είχε γίνει από τον κοινό λογαριασμό που διατηρούσε με τους γονείς του είναι βέβαιο ότι θα εθεωρείτο απολύτως καλυμμένο αφού οι συνδικαιούχοι υπερκαλύπτουν το ποσό αυτό και μόνο από έσοδα από πωλήσεις ακινήτων.

6. Επιφυλάσσεται να προσβάλλει ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων τη συνταγματικότητα του ν. 4174/2014.

7. Με το υπ' αριθ. ΔΕΔ...../2014 έγγραφό του επικαλείται υπεραξία ύψους 119.797,17 € σύμφωνα με την από προσωρινή εικόνα επενδυτικού λογαριασμού της Εταιρείας διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων για το έτος 1999 που προσκόμισε με το ως άνω έγγραφο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του β' εδαφίου της παρ.3 του άρθ. 48 του ν. 2238/94 όπως αυτό προστέθηκε με το άρθ. 15 παρ.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 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 περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1095/2011 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 παραγραφο 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

.....

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 με την κρινόμενη προσφυγή κατατέθηκαν νέα στοιχεία ήτοι κίνηση του κοινού λογαριασμού καθώς και του ατομικού του λογαριασμού μέχρι την ημερομηνία του επίδικου εμβάσματος, και βεβαίωση της τράπεζας με την οποία βεβαιώνεται η μεταφορά ποσού 430.000 από τον κοινό λογαριασμό στον ατομικό λογαριασμό την

Επειδή με τα ως άνω στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι το επίδικο ποσό του εμβάσματος αφορά χρηματικά διαθέσιμα που ανήκουν στους γονείς του προσφεύγοντα ούτε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι επειδή η τροφοδότηση του ατομικού του λογαριασμού έγινε από τον κοινό λογαριασμό που διατηρούσε με τους γονείς δεν ανήκουν στον ίδιο καθότι δεν αποδεικνύεται ο πραγματικός καταθέτης των χρημάτων του κοινού λογαριασμού ούτε ότι έχουν αποδεδειγμένα φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι το επίδικο ποσό είναι ήδη φορολογημένο δεδομένου ότι δεν ανήκει μόνο στον ίδιο απορρίπτεται ως αβάσιμος καθότι αναπόδεικτος.

Επειδή από τις κινήσεις του κοινού λογαριασμού που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα δεν προκύπτει ότι ο χρόνος προσαύξησης περιουσίας είναι διάφορος από αυτόν που προσδιόρισε ο έλεγχος δεδομένου ότι τα υπόλοιπα του κοινού λογαριασμού στο τέλος των ετών 2007, 2008, 2009 και 2010 ανέρχονται στα ποσά ύψους 0,00€, 6,03€, 12.502,23€ και 6.746,50€ αντίστοιχα και δεν μπορούν να δικαιολογήσουν το ποσό του επίδικου εμβάσματος παρά μόνο κατά το έτος 2011 κατά το οποίο έγινε η μεταφορά ποσού ύψους 430.000 προς τον ατομικό λογαριασμό από τον οποίο έγινε το έμβασμα. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω ότι το ποσό του εμβάσματος υπήρχε τουλάχιστον από το 2007 υποδεικνύοντας κατ' αυτόν τον τρόπο διαφορετικό χρόνο φορολόγησης δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή με την ΠΟΛ 1094/23-3-1989 ορίζεται μεταξύ άλλων όσον αφορά την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε και της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης με ανάλωση (στην κρίσιμη χρήση) κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο, για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου, το οποίο αναλώθηκε μέσα στην κρίσιμη χρήση, λαμβάνονται υπόψη προσθετικά :

Τα έσοδα που εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα κατά τα προηγούμενα έτη και έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί από το φόρο. Εξυπακούεται ότι, αν τα ποσά αυτά είχαν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί μέχρι και την κρίσιμη χρήση δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να αναλωθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Επειδή με την περ. ζ του άρθ. 19 του ν. 2238/94 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: προκειμένου να προσδιοριστεί το κεφάλαιο ανάληψης ανά έτος λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο καθώς και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί.

Επειδή με την **ΥΠ.ΟΙΚ. 1059477/10529/Β0012/ΠΟΛ. 1228/4.10.2001** προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή, λόγω συνάφειας, του τρόπου υπολογισμού του απαλλασσόμενου από τη φορολογία εισοδήματος κέρδους από την πώληση μετοχών και στην εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, ήτοι απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 48 του ν. 1969/1991, το τελικό θετικό αποτέλεσμα μέσα στη χρήση από τις εξαγορές μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων όπως αυτό υπολογίζεται μετά την αφαίρεση από τα κέρδη, των εξαγορών της ζημίας που προκύπτει στη χρήση αυτή από την ίδια αιτία.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων προσκόμισε την από προσωρινή εικόνα επενδυτικού λογαριασμού της Εταιρείας διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων επικαλούμενος υπεραξία ύψους 119.797,17€ που προέκυψε την 27-09-1999 από εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων

Επειδή από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτουν αποσπασματικές κινήσεις του επενδυτικού λογαριασμού που διατηρούσε το έτος 1999 και η οποία σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί επίσημο αποδεικτικό στοιχείο ικανό να ληφθεί υπόψη καθότι δεν φέρει υπογραφή ούτε συνιστά επίσημη βεβαίωση από την οποία να προκύπτει το τελικό θετικό αποτέλεσμα της χρήσης για το σύνολο των εξαγορών μεριδίων των αμοιβαίων κεφαλαίων που είχε στην κατοχή του και διαχειρίζονταν για λογαριασμό του η ως άνω Εταιρεία. Σε κάθε περίπτωση προκειμένου να ληφθεί υπόψη το ποσό που επικαλείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, θα πρέπει να αποδεικνύεται η είσπραξή του ήτοι η καταβολή της αξίας του σε λογαριασμό καταθέσεων του σε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα από την οποία πράξη κατάθεσης αποδεικνύεται η ρευστοποίηση και κατ' επέκταση η είσπραξή τους.

Επομένως η επίκληση από τον προσφεύγοντα του ανωτέρω ποσού προκειμένου να αναγνωριστεί και να συμπεριληφθεί στο υπόλοιπο ανάληψης του έτους 1999, τυγχάνει απορριπτέας.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο

νομοθετικό πλαίσιο. Ως εκ τούτου η αμφισβήτηση της συνταγματικότητας του ν. 4174/2013 από τον προσφεύγοντα δεν δύναται να εξεταστεί από την Υπηρεσία μας σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του επί της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου εισοδήματος	27.526,08€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.661,99€
Διαφορά φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	2.870,23€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.320,30€
ΣΥΝ. ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.378,60€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).