



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

29-09-2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

2979

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

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. Δ6Α1118225ΕΞ 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 Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚΒ' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 23/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ ..., κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ..... και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικον. ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικον. ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η

ακύρωση, άλλως η τροποποίηση ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη αυτά, καθώς και την από 16-05-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την από 24-09-2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 23-06-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

1) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το οικονομικό έτος 2011, φόρος εισοδήματος ποσού 257.126,75 €, πλέον 190.273,79 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 24.046,82 €, πλέον 16.351,84€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 487.799,20 €.

2) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το οικονομικό έτος 2012, φόρος εισοδήματος ποσού 47.045,00 €, πλέον 20.699,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.300,00 €, πλέον 2.332,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 75.376,80 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από το για τις χρήσεις 2009 έως και 2011. Από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, προέκυψε για τον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 για τα οικον. έτη 2011και 2012.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων είχε αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό ως ακολούθως:

- τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010: α) στις 27-04-2010 δόθηκε εντολή εμβάσματος από την Τράπεζα Πειραιώς ποσού 600.000,00 € με εντολέα τον προσφεύγοντα, χώρα προορισμού την Γερμανία, αποδέκτη τον ίδιο και κωδικό Τράπεζας Αποδέκτη, β) στις 24-09-2010 δόθηκε εντολή εμβάσματος από την Τράπεζα Πειραιώς ποσού 200,00 € με εντολέα τον προσφεύγοντα, χώρα προορισμού την Βουλγαρία, αποδέκτη την και κωδικό Τράπεζας Αποδέκτη
- τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011: α) στις 10-03-2011 δόθηκε εντολή εμβάσματος από την Τράπεζα Πειραιώς ποσού 2.500,00 € με εντολέα τον προσφεύγοντα, χώρα προορισμού την Γερμανία, αποδέκτη τον και κωδικό Τράπεζας Αποδέκτη, β) στις 04-11-2011 δόθηκε εντολή εμβάσματος από την Τράπεζα Πειραιώς ποσού 130.000,0 € με εντολέα τον προσφεύγοντα, χώρα

προορισμού την Γερμανία, αποδέκτη τον ίδιο και κωδικό Τράπεζας Αποδέκτη

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23,24 και 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/13, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του πλεονάζοντος κεφαλαίου που σχηματίζεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα και λοιπά χρηματικά ποσά , αφού συνεκτιμήθηκαν οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του ν 2238/1994 και προέκυψε ότι για τα οικ. έτη 2007-2011(το οικον. έτος 2007 υπέβαλε για πρώτη φορά Δήλωση φορολογίας Εισοδήματος), ο προσφεύγων **διέθετε Υπόλοιπο Κεφαλαίου ποσού 4.274,95 €** ενώ για το οικ. έτος 2012 προέκυψε αρνητικό υπόλοιπο, που σημαίνει ότι δεν απομένει διαθέσιμο υπόλοιπο προς επίκληση.

Κατόπιν αυτών προέκυψαν, σε σχέση με τα εμβάσματα που απέστειλε ο προσφεύγων στη τράπεζα του εξωτερικού, ανά οικ. έτος τα παρακάτω:

ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2011 (Χρήση 2010)	
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΧΡΗΣΕΩΝ (01-01-2006 /31-12-2010)	4.274,95€
ΜΕΙΟΝ (-) ΤΑ ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ της 07-04-2010 και 24-09-2010	600.200,00€
ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	595.925,05€
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2012 (Χρήση 2011)	
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΧΡΗΣΕΩΝ (01-01-2011 /31-12-2011)	0,00€
ΜΕΙΟΝ (-) ΤΑ ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ της 10-03-2011 και 04-11-2011	132.500,00€
ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	132.500,00€

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα σχετικά με τα εμβασθέντα ποσά στην αλλοδαπή, **διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε το διαθέσιμο εισόδημα για την πραγματοποίηση των παραπάνω εμβασμάτων.**

- Ως εκ τούτου **προέκυψε** αδικαιολόγητη επαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου, για τα οικον. έτη 2011 και 2012, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3888/30-9-10 που αποτελεί εισόδημα του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση των υπ' αριθμ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου των οικ. ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του, άλλως την τροποποίηση τους ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ισχυριζόμενος ότι:

1. Στις 27-04-2010 πραγματοποίησε έμβασμά ποσού 600.000,00 € στον τραπεζικό του λογαριασμό στην ,από το οποίο το ποσό των 530.000,00€ ανήκει στον κ. και το ποσό των 70.000,00€ ανήκει στους γονείς του .
2. Το ανωτέρω ποσό των 530.000,00 € του χορηγήθηκε ως εξής: α) ποσό 130.000,00 € με τη μορφή άτοκου δανείου και β) ποσό 400.000,00 € με την υποχρέωση της μεταφοράς αυτού στον τραπεζικό του λογαριασμό στη Γερμανία (σύμφωνα με το από 16-03-2010 Ιδιωτικό συμφωνητικό που υπεγράφη μεταξύ του προσφεύγοντος και του κ.).

3. Στις 04-11-2011 πραγματοποίησε έμβασμα ποσού 130.000,00 € στον τραπεζικό του λογαριασμό στην Γερμανία, από το οποίο το ποσό των 30.000,00 € ανήκει στους γονείς του και το ποσό των 100.000,00 € ανήκει στον αδερφό του

Τα ποσά αυτά του ζήτησαν οι ανωτέρω να τα μεταφέρει στον τραπεζικό λογαριασμό του στην Γερμανία προς φύλαξη, λόγω έντονης φημολογίας περί κατάρρευσης του τραπεζικού συστήματος στην Ελλάδα και πιθανής εξόδου της χώρας από την ζώνη του ευρώ.

4. Τα ως άνω πρόσωπα έχουν υπεύθυνα δηλώσει ότι αυτά τα χρηματικά ποσά τους ανήκουν, συνεπώς παρανόμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και έτσι οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν έως ότου ολοκληρωθεί ο έλεγχος των προσώπων αυτών.
5. Το γεγονός της ύπαρξης χρηματικών ποσών ή και κίνησης ενός τραπεζικού λογαριασμού δεν αποτελεί αμάχητο τεκμήριο σχετικά με την κυριότητα των χρηματικών ποσών που βρίσκονται σ' αυτό, αλλά αποτελεί αντικείμενο ανταπόδειξης.
6. Ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας για το οικονομικό έτος 2012 είναι μη νόμιμος καθώς έπρεπε να υπολογίζεται από την 03-07-2012 και ως την 27-05-2014, ήτοι για 22 μήνες και όχι 37 μήνες όπως λανθασμένα αναγράφεται και υπολογίζεται στην υπ' αριθμ./27-05-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.
7. Το ποσό των 230.000,00 € που χρησιμοποιήθηκε για την προσαύξηση της περιουσίας του μέσω αγοράς ακινήτου πρέπει να αφαιρεθεί από το φορολογητέο του εισόδημα, καθώς το ποσό αυτό χρησιμοποιήθηκε για την αγορά της πρώτης του κατοικίας για την οποία ισχύει η απαλλαγή από το πόθεν έσχες (αριθμ. συμβολαίου/25-05-2012 της συμβολαιογράφου του).

Ως προς τον μη νόμιμο προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος

Επειδή σύμφωνα με την Πολ 1095/2011 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών (εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010) και συγκεκριμένα με την παράγρ. 1 ορίζεται ότι: " 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 προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης της οποίας επήλθε η προσαύξηση."

Επειδή σύμφωνα με την Πολ 1095/2011 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών) και συγκεκριμένα με την παράγρ. 3 ορίζεται ότι: " 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.”

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου του το πλεονάζον κεφάλαιο που προσδιορίστηκε από τα δηλωθέντα εισοδήματα και λοιπά χρηματικά ποσά του προσφεύγοντος, αφού συνεκτιμήθηκαν οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των εμβασμάτων που απέστειλε στο εξωτερικό.

Επειδή σύμφωνα με την Πολ 1033/2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ (Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011) και συγκεκριμένα με την παράγρ. 16 ορίζεται ότι: “ Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (πχ. Κίνηση λογαριασμών , οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου)

.....

Επισημαίνουμε ότι για την αναγνώριση των ποσών αυτών που προέρχονται από δάνεια, θα εξετάζεται πρώτα αν το δάνειο είναι πραγματικό. Εφόσον διαπιστώνεται ότι είναι εικονικό και εμφανίζεται για την καταστράτηγηση των διατάξεων περί τεκμηρίων , δεν θα λαμβάνεται υπόψη.”

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανοποιητικές αποδείξεις (κινήσεις των λογαριασμών) για την μεταφορά των χρηματικών αυτών ποσών, με την αναλογία που επικαλείται, από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα στο λογαριασμό του και από κει στο εξωτερικό.

Επειδή η προσκόμιση υπεύθυνων δηλώσεων των φυσικών προσώπων ως αποδεικτικά στοιχεία ότι τα χρήματα δόθηκαν από αυτούς στον προσφεύγοντα, δεν γίνονται δεκτές ως απόδειξη προέλευσης χρημάτων διότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία (κίνηση λογαριασμού, αποδεικτικά ανάληψης από και κατάθεσης σε λογαριασμό μετρητών , μεταφορά ποσών από –σε λογαριασμό) από τα οποία να προκύπτει ότι τα χρήματα είναι αυτά που εμβάστηκαν στο εξωτερικό.

Ως προς τον επικουρικό ισχυρισμό περί μη νομίμου υπολογισμού του πρόσθετου φόρου

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του για το οικ. έτος 2012, οι προσαυξήσεις που προσδιορίστηκαν στη διαφορά φόρου εισοδήματος και στην εισφορά αλληλεγγύης, υπολογίστηκαν από την ημερομηνία υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έως τις 05-05-2014 ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης έλεγχου. Ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας υπολογίστηκε και αναγράφηκε στην έκθεση ελέγχου για 22 μήνες, ήτοι 44% (22μηνές Χ2%), όμως εκ παραδρομής ο πρόσθετος φόρος στην υπ’ αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ενώ υπολογίστηκε για 22 μήνες αναγράφηκε 37 μήνες, χωρίς όμως να διαφοροποιείται το ποσό του προσδιοριζόμενου πρόσθετου φόρου (ήτοι 22 μήνες Χ2% = 44%).

Ως προς τον επικουρικό ισχυρισμό περί εξαίρεσης του ποσού των 230.000,00€ από την φορολόγηση λόγω χρησιμοποίησης του για αγορά πρώτης κατοικίας και αναστολής της εφαρμογής του πόθεν έσχες για το ποσό του τιμήματος.

Επειδή η υπ' αριθμ. εντολή εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ 3 του ν. 2238/1994 αφορά τα οικον. έτη 2010 έως 2012 και όχι το οικονομικό έτος 2013 ήτοι την περίοδο 01-01/31-12-2012, κατά την διάρκεια της οποίας συντάχθηκε το υπ αριθμ. συμβόλαιο αγοροπωλησίας ακινήτου, της συμβολαιογράφου, χωρίς να επηρεάζεται η αποδεδειγμένη προσαύξηση περιουσίας των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16-05-2014 έκθεση ελέγχου του επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (..... και), 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 με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, τουτου, Α.Φ.Μ.

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

Φόρος εισοδήματος φυσικού προσώπου οικ. έτους 2011

Διαφορά φόρου	257.126,75 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 74% (37μ X 2%)	190.273,79 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	24.046,82 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εισφοράς αλληλεγγύης 68% (34μ X 2%)	16.351,84 €
Καταλογιζόμενο ποσό	487.799,20€

Φόρος εισοδήματος φυσικού προσώπου οικ. έτους 2012

Διαφορά φόρου	47.045,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 44% (22μ X 2%)	20.699,80 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.300,00 €

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εισφοράς αλληλεγγύης 44% (22μ X 2%)	2.332,00 €
Καταλογιζόμενο ποσό	75.376,80 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).