



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 29/09/2014

Αριθμός απόφασης:2957

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 30/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ... και της ..., ΑΦΜ ..., κατοίκων ... Αττικής, οδός ... κατά της υπ' αριθ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 26/09/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ και της ..., 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' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 224.057,01 €, πλέον 161.413,19 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) .

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με σκοπό τον προσδιορισμό του εισοδήματος του, καθώς σύμφωνα με στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών απεστάλησαν κατά το οικονομικό έτος 2011 εμβάσματα (χρηματικά ποσά) από ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς του σε τραπεζικούς λογαριασμούς της αλλοδαπής ύψους 929.976,26 ευρώ.

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

- Η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένη ανάλωση κεφαλαίων βάσει τεκμηρίων διαβίωσης.

- Έγινε εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού ως προς τα υφιστάμενα κεφάλαια προ του 2000.

- Η ελεγκτική αρχή έπρεπε να λάβει υπόψη της κατά τον υπολογισμό του μένοντος κεφαλαίου α) ποσό 316.947,91 ευρώ που υπήρχε ως τραπεζική κατάθεση στην τράπεζα ... της Ζυρίχης στις 31/12/1999, β) ποσό 88.041,09 ευρώ από συμμετοχή σε χρηματοπιστωτικό προϊόν στην ως άνω τράπεζα την 31/12/1999 και γ) ποσό 111.518,71 ευρώ από συμμετοχή σε χρηματοπιστωτικό προϊόν στην ως άνω τράπεζα την 31/12/1999.

- Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν πρόσθεσε στα εισοδήματα των προσφευγόντων α) ποσό 113.116,95 ευρώ από συμμετοχή σε αμοιβαίο κεφάλαιο της ... και β) ποσό 131.730,14 ευρώ από συμμετοχή σε αμοιβαίο κεφάλαιο της ... με βάση την αποτίμηση των συμμετοχών αυτών της 31/12/1999.

- Χωρίς νόμιμη και βάσιμη δικαιολογία απερρίφθη τραπεζική κατάθεση ποσού 11.145,77 ευρώ στην ... την 31/12/1999.

- Η ελεγκτική αρχή εσφαλμένως και με πλημμελή αιτιολογία δεν έλαβε υπόψη τρεις περιπτώσεις εισαγωγής χρηματικών ποσών στην Ελλάδα από το εξωτερικό συνολικού ποσού 208.768,00 €.

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 §§§ 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 παράγραφο 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 ο προσδιορισμός του πλεονάζοντος κεφαλαίου γίνεται με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ.2 του αρθ.19 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, μετά τις τροποποιήσεις με την παρ.4 του αρθ. 4 του Ν.3296/2004 και την παρ.4 του αρθ.3 του Ν.3763/2009. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα εισοδήματα και λοιπά χρηματικά ποσά που έχουν εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής τεκμηρίου και ειδικά για τις χρήσεις 2008,2009, εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου. Εν προκειμένω ορθά υπολογίστηκε το πλεονάζον κεφάλαιο κατ' έτος από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι.

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 12 αναφέρεται ότι «Γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999, εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) και εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος...Στην περίπτωση που ο δικαιούχος χρησιμοποιήσει χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν σε πιστωτικά ιδρύματα τέλος του έτους 1999, δε μπορεί να επικαλεσθεί και ανάλωση προηγούμενων ετών.»

Επειδή δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, από τις οποίες να προκύπτει η εισαγωγή του ποσού 316.947,91 ευρώ, σε χρόνο προγενέστερο της μεταφοράς των χρηματικών ποσών στο εξωτερικό από τραπεζική κατάθεση στην τράπεζα της Ζυρίχης, που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι υπήρχε στις 31/12/1999.

Επειδή τα ποσά α)88.041,09 ευρώ και β) 111.518,71 ευρώ που επικαλείται ο προσφεύγων ότι κατείχε την 31/12/1999, δεν αποτελούν χρηματικά διαθέσιμα όπως ορίζεται στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 12 αλλά συμμετοχή σε χρηματοπιστωτικά προϊόντα ξένης τράπεζας και συγκεκριμένα αφορούν μερίδια Α/Κ. Εξάλλου δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την εκποίηση αυτών των προϊόντων πριν από τις ημερομηνίες των εξαχθέντων εμβασμάτων, προκειμένου έστω να εξεταστεί από τον έλεγχο το ενδεχόμενο του να γίνει δεκτό το προϊόν της εξαγοράς τους.

Επειδή ο έλεγχος, προς όφελος των προσφευγόντων, έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου για την κάλυψη των εμβασμάτων, το θετικό αλγεβρικό άθροισμα κεφαλαίου ύψους 677.594,82 € των οικονομικών ετών 1994 έως 2000 και όχι το ποσό των χρηματικών διαθεσίμων σε πιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του 1999 που ανήρχετο σε 11.145,77 €, καθόσον όπως προαναφέρθηκε μπορεί να γίνει επίκληση των ποσών αυτών διαζευτικά και όχι αθροιστικά. Για το λόγο αυτό εξάλλου απορρίφθηκε από τον έλεγχο τραπεζική κατάθεση ποσού 11.145,77 ευρώ που υπήρχε στην ... την 31/12/1999 παρότι προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα όλα τα προβλεπόμενα επίσημα δικαιολογητικά.

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 14 αναφέρεται ότι «Σε περίπτωση που ο δικαιούχος του εμβάσματος πούλησε μετοχές εισηγμένες ή μη, μπορεί να καλύψει το ποσό του εμβάσματος με το ποσό που προήλθε από τη πώληση αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι η εκποίηση του έχει λάβει χώρα πριν από την ημερομηνία του εμβάσματος και εφόσον βέβαια προκύπτει από νόμιμα παραστατικά στα οποία απεικονίζονται οι σχετικές πράξεις. Επιπλέον σε κάθε περίπτωση ελέγχεται η οικονομική δυνατότητα απόκτησης των μετοχών από το φορολογούμενο.».

Επειδή τα ποσά α)113.116,95 ευρώ και β) 131.730.14 ευρώ που επικαλείται ο προσφεύγων ότι κατείχε την 31/12/1999, δεν αποτελούν χρηματικά διαθέσιμα όπως ορίζεται στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 12 αλλά συμμετοχή σε χρηματοπιστωτικά προϊόντα, δηλαδή αξίες μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων της ... και της ... αντίστοιχα. Από τον προσφεύγοντα προσκομίστηκαν επίσημα στοιχεία των τραπεζών για εξαγορά αυτών των προϊόντων πριν από τις ημερομηνίες των εξαχθέντων εμβασμάτων. Συγκεκριμένα από τις βεβαιώσεις αυτές προκύπτει ότι α)το Α/Κ της ... εξαγοράστηκε στις 10.6.2010 και το προϊόν της εξαγοράς ανήλθε σε 31.477,27 ευρώ και β) το Α/Κ της ... εξαγοράστηκε στις 11.6.2010 και το προϊόν της εξαγοράς ανήλθε σε 23.622,40 ευρώ. Προκειμένου να γίνει έστω δεκτό το προϊόν της εξαγοράς τους και δεδομένου του ότι προηγουμένως επιλέχθηκε από τον έλεγχο, προς το συμφέρον του προσφεύγοντος, η κατ' έτος μέθοδος υπολογισμού των θετικών προς ανάλωση κεφαλαίων την 31/12/1999 και όχι αυτή των υπολοίπων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της 31/12/1999, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου των οικονομικών ετών 1994 έως 2000 και το κόστος αγοράς των εν λόγω Α/Κ κατά τα έτη συμμετοχής του προσφεύγοντος σε αυτά τα χρηματοπιστωτικά προϊόντα. Από τις προκομισθείσες βεβαιώσεις των τραπεζών προκύπτει ότι τα αρχικά ποσά συμμετοχής ήταν κατά πολύ μεγαλύτερα από τα ποσά εξαγοράς τους (110.696,99 ευρώ αρχική συμμετοχή στο Α/Κ της ... και 138.811,44 ευρώ αρχική συμμετοχή στο Α/Κ της ...) και ως εκ τούτου δεν απομένει θετικό αλγεβρικό άθροισμα από τη πώληση των Α/Κ για να συνυπολογιστεί στα κεφάλαια του προσφεύγοντος για την κάλυψη των εμβασμάτων, αλλά αντιθέτως ζημιά.

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 10 αναφέρεται ότι «Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010, του άρθρου 21 παρ.19 του Ν. 3943/2011 (αντικατέστησε την παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010)καθώς και του άρθρου 38 του Ν. 3259/2004, σχετικά με τα επαναπατριζόμενα κεφάλαιαμε την καταβολή των αντίστοιχων φόρων εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, φυσικού ή νομικού προσώπου για τα κεφάλαια που εισάγει...Περιπτώσεις: α)Κεφάλαια που επαναπατρίστηκαν με την καταβολή φόρου 3% ή 5% και εισήχθησαν στη χώρα μας μπορούν να δικαιολογήσουν το έμβασμα ανεξάρτητα του χρόνου του εμβάσματος.β)Κεφάλαια για τα οποία κατεβλήθη φόρος 8% επειδή παρέμειναν στην

αλλοδαπή μπορούν να το δικαιολογήσουν, εφόσον το έμβασμα έγινε πριν τον επαναπατρισμό του κεφαλαίου.

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 19 αναφέρεται ότι «Για τις περιπτώσεις εκείνες που, κατά την εισαγωγή του συναλλάγματος...Ειδικά για τους υπόχρεους σε δήλωση στην Ελλάδα θα πρέπει να υπάρχει δικαιολόγηση προέλευσης του παραπάνω ποσού που θα επικαλεστούν...

Επειδή τα χρηματικά ποσά συνολικού ποσού 208.768,00 € που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι εισήχθησαν τμηματικά στην Ελλάδα το 2010 από το εξωτερικό δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτά καθώς α)δεν εισήχθησαν ως επαναπατρισθέντα κεφάλαια, για τα οποία είχε εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση, με τη καταβολή φόρου επί της αξίας τους, β)δεν δικαιολογούνταν από ενέργεια οποιασδήποτε δραστηριότητας, για την οποία είχε υποβληθεί δήλωση στην Ελλάδα ή σε χώρα του εξωτερικού και γ)δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι προέρχονται από πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, ούτε ότι το συνολικό ποσό που εισήχθη, προέρχεται από χρηματικά διαθέσιμα, τα οποία είχαν σχηματιστεί από φορολογητέα ύλη ετών μέχρι 31/12/1999.

Επειδή από τα ανωτέρω εκτεθέντα διαπιστώνεται ότι οι προσφεύγοντες δεν είχαν το διαθέσιμο εισόδημα για την πραγματοποίηση των εν λόγω εμβασμάτων, στο σύνολο τους.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2014 έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, 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 αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό της και την επικύρωση:

της υπ'αριθμ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011.

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:

	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Διαφορά φόρου	224.057,01 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	161.413,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	385.470,20 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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).