



**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 12-09-2014

Αριθμός απόφασης: 2752

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 19-6-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ./5-5-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ./5-5-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ανάκληση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 19-6-2014 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./05-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 392.239,25€, πλέον 298.101,83€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 36.056,82€, πλέον 24.518,64€ (πρόσθετος φόρος εισφοράς λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 750.916,54€, για το οικ. έτος 2011.

Με την υπ' αριθ./3-2-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 2^α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α), της παραγράφου 3 του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), και του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α), διενεργήθηκε έλεγχος για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/94, καθώς ο προσφεύγων κατά το ημερολογιακό έτος 2010 απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού άνω των 50.000 ευρώ.

Από την επεξεργασία των καταστάσεων εμβασμάτων που απέστειλε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης), προκειμένου να ελεγχθεί αν διαπιστώνεται προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα στη χρήση 2010 (οικ. 2011) που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος μετέφερε στο εξωτερικό χρηματικά ποσά με (2) εμβάσματα συνολικής αξίας 901.420,55€ και συγκεκριμένα: 1) με έμβασμα αξίας 401.420,55€, στις 3-2-2010, προς και 2) με έμβασμα αξίας 500.000,00€, στις 22-11-2010, προς Σύμφωνα με την με αρ./25-2-2014 βεβαίωση από την Επιθεώρηση Ομοσπονδιακής Φορολογικής Υπηρεσίας στην πόλη, ο προσφεύγων είναι εγγεγραμμένος στην φορολογική της υπηρεσία ως φυσικό πρόσωπο, από 21-11-1991 έως και την ημέρα σύνταξης του εγγράφου στις 25-2-2014, και υποβάλλει κάθε χρόνο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σ' αυτήν.

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

- 1) Επαρκής η δικαιολόγηση της προέλευσης των εισοδημάτων του κατά την ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων του άρθρου 19 παρ. 2 περ. α' και γ' του ν. 2238/94, η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο.
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/94.
- 3) Επίκληση της ισχύουσας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ρωσικής Ομοσπονδίας.
- 4) Το μη φορολογητέο εισόδημα από πώληση ακινήτων συνιστά απλώς αιτία δικαιολόγησης της απόκτησής του υπέρ του φορολογούμενου.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/94 ορίζουν ότι : «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β)

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό,

ββ) που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους,

γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19.»

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύει ότι τα χρηματικά ποσά που εμβάστηκαν στο εξωτερικό προέρχονται από καταθέσεις στο όνομά του σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα οποία εισήχθησαν νόμιμα στην Ελλάδα. Επιπλέον αναφέρουμε ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησής τους παρά μόνο η τεκμηρίωση της εισαγωγής των ως άνω χρηματικών ποσών από το εξωτερικό σε ευρώ ή σε συνάλλαγμα για κάποιον που κατοικεί μόνιμα στο εξωτερικό (υποπ. αα' περ. δ' παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/94 - Κ.Φ.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της 1035772/676/A0012/ΠΟΛ. 1130/17-4-2002 [Καθορισμός των αποδεικτικών εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό], για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/94, ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος το πρωτότυπο, του κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης.

Όπως, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (σχετ...../19.4.2005 έγγραφο), όταν τα χρηματικά κεφάλαια εισάγονται σε ξένο νόμισμα, απαιτείται η ευρωποίησή τους. Απαιτείται, επομένως, η προσκόμιση τόσο του παραστατικού εισαγωγής συναλλάγματος, όσο και του πιστοποιητικού ευρωποίησης, εφόσον δεν συμπίπτουν στο ίδιο έγγραφο, προκειμένου να καλυφθεί τεκμήριο, που εν προκειμένω τέτοια έγγραφα δεν προσκομίστηκαν.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε στην παρ. 9 για τους Κατοίκους εξωτερικού ορίζεται ότι:

α. Οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος που υποστηρίζουν ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού, οφείλουν να κάνουν τις απαραίτητες ενέργειες αλλαγής κατοικίας σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ.1142/31.5.2012 διαταγή.

β. Οι κάτοικοι εξωτερικού που υποχρεούνται σε φορολογική δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα, εφόσον εισήγαγαν στην Ελλάδα ποσό ή ποσά τα οποία την τριετία 2009-2011 εμβάστηκαν στο εξωτερικό, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματικές δηλώσεις εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό, εφόσον επιθυμούν να το χρησιμοποιήσουν και για κάλυψη τεκμηρίων.

Στην περίπτωση που επιθυμούν να καλύψουν μόνο το ποσό του εμβάσματος, αναγράφουν στην κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου σωρευτικά στο χρόνο που πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, το ποσό ή τα ποσά της εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία προκύπτουν από βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χωρίς την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο νόμος δεν αναγνωρίζει κάλυψη τεκμηρίου με χρήματα προερχόμενα από το εξωτερικό για τα οποία δεν υπάρχει αποδεικτικό εισαγωγής από τράπεζα όταν η εισαγωγή γίνεται μέσω τραπέζης είτε δελτίο εισαγόμενων μετρητών όταν η εισαγωγή γίνεται με φυσική μεταφορά και το οποίο να συνοδεύεται από βεβαίωση τράπεζας στην οποία μετέπειτα κατατέθηκαν (Αρ. πρωτ./4-6-2007: Εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από μόνιμους κατοίκους εξωτερικού για την κάλυψη τεκμηρίου).

Επειδή η παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ. Φ. Ε. (Ν. 2238/94) όπως διαμορφώθηκε με την προσθήκη νέου-δεύτερου εδαφίου, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 15 § 3 του Ν.3888/2010, ορίζει 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.»

Στη σχετική με το νόμο αυτό εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, ΠΟΛ. 1095/29-4-2011: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010», μεταξύ άλλων αναφέρεται στην παρ. 3: «...Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα παραβίασης των διατάξεων της «Σύμβασης μεταξύ της Ελλάδας και της (Ν. 3047/2002 Φ.Ε.Κ/27-8-2002) για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου», καθώς από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν φορολογήθηκαν τα αποκτηθέντα στη εισοδήματά για τα οποία ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κάθε χρόνο σ' αυτήν. Ο εν λόγω καταλογισμός αφορά την επιβολή φόρου σε προσαύξηση περιουσίας στην Ελλάδα, που προήλθε από άγνωστη πηγή ή αιτία καθώς ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης, δεν προσκόμισε αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, ήτοι εκδιδόμενο από Τράπεζα παραστατικό, ούτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο που να δικαιολογεί την ύπαρξη των χρηματικών κεφαλαίων που εμβάστηκαν στο εξωτερικό.

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος εμφανίζεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος καθώς υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ Ελευσίνας και ο οποίος υποστηρίζει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, παρότι δεν έκανε τις απαραίτητες ενέργειες αλλαγής κατοικίας σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ.1142/31.5.201, όφειλε ως τέτοιος να υποβάλλει την κατάσταση προσδιορισμού κεφαλαίου και να αναγράψει σωρευτικά στο χρόνο που πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, το ποσό ή τα ποσά της εισαγωγής χρηματικού κεφαλαίου από το εξωτερικό που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη, τα οποία να προκύπτουν αδιαμφισβήτητα από βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χωρίς να απαιτείται στην περίπτωση του η υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης.

Επειδή όσον αφορά το μη φορολογητέο εισόδημα που προήλθε από πώληση ακινήτου στη, και του οποίου η καταβολή του τιμήματος έγινε με μετρητά στην Ελλάδα όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την κατάθεση του εισπραχθέντος τιμήματος σε τραπεζικό λογαριασμό ή την εισαγωγή του δια της νόμιμης οδού στην Ελλάδα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 2-5-2014 έκθεση μερικού ελέγχου 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 19-6-2014 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

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

Φόρος που αναλογεί	392.239,25€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	298.101,83€
Εισφορά Αλληλεγγύης	36.056,82

Πρόσθετος φόρος εισφοράς Αλληλεγγύης(ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	24.518,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	750.916,54€

Ακριβές Αντίγραφο

**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).