



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 25/01/2019
Αριθμός απόφασης:409

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού κατά της υπ'αριθμ. /27-07-2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./27-07-2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 47.987,72 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 43.260,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **91.248,65 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 19/07/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα κατόπιν της υπ'αριθμ./27-03-2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η οποία εκδόθηκε δυνάμει του με αριθμό πρωτ.ΕΜΠ30-01-2018 εγγράφου της ΔΗΛΕΔ λόγω μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004.

Όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων από το έτος 2000 και μετά εμφανίζεται κάτοχος του με αριθμ. κυκλοφορίας αυτοκινήτου, καταβάλλοντας τα αντίστοιχα τέλη κυκλοφορίας. Δυνάμει αυτού και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ.1 του ν.2238/1994 για το οικονομικό έτος 2003 ήταν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής της υπόθεσης, και από την επεξεργασία των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης της Α.Υ.Ο. 4105/2015, διαπιστώθηκε μη δηλωθέν εισόδημα του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1998, προερχόμενο από τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους, συνολικού ποσού **132.944,29 ευρώ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να επανεξετασθεί και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παράβαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής της αναλογικότητας με την εφαρμογή της διάταξης περί δεκαπενταετούς χρόνου παραγραφής του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994.
- Εσφαλμένη επιβολή φόρων κατά το οικονομικό έτος 2003. Η φορολογική αρχή αν και ισχυρίζεται ότι ανέκαθεν είναι κάτοικος εξωτερικού εντούτοις του επιβάλει φόρο εισοδήματος κατά το οικονομικό έτος 2003.Οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς αφορούν σε καταθέσεις μετρητών προερχόμενες από υπόλοιπα χρηματικών ποσών που είχε εισαγάγει στην Ελλάδα από το έτος 1997 έως το 2000 συνολικού ποσού 738.750,01 ευρώ. Τα εν λόγω χρηματικά ποσά προέρχονται από εισοδήματα που δημιουργήθηκαν στην Αλβανία, χώρα στην οποία ζει και δραστηριοποιείται, αδιαλείπτως κοινωνικά και επαγγελματικά.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά)ορίζεται:

«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 στις παρ.1,2,3 και 11 της ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 αναφέρεται:

«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 εισοδήματός 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.

3. 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

.....

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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω λόγω της μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 και 2004, (ενώ ως ανωτέρω αναφέρθηκε υπήρχε υποχρέωση προς υποβολή),

διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα. Κατόπιν της επεξεργασίας των τραπεζικών δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης της Α.Υ.Ο. 4105/2015, διαπιστώθηκε για το οικονομικό έτος 2003, μη δηλωθέν εισόδημα του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1998 συνολικού ποσού **132.944,29 ευρώ**, προερχόμενο από πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής των οποίων δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αφενός ισχυρίζεται την αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 καθώς αντιβαίνει στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και αφετέρου ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίσθηκε προσαύξηση διότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις αφορούν χρηματικά ποσά που προέρχονται από εισοδήματα που δημιουργήθηκαν στην Αλβανία, χώρα στην οποία ζει και δραστηριοποιείται, αδιαλείπτως κοινωνικά και επαγγελματικά. Συγκεκριμένα για τα εν λόγω ποσά ισχυρίζεται ότι τα εισήγαγε στην Ελλάδα σε μετρητά κατά τα έτη 1997 έως και 2000, και προς πιστοποίηση αυτού είχε προσκομίσει στον έλεγχο σχετικά δηλωτικά έγγραφα εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων και εν συνεχεία τα κατέθεσε στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, ωστόσο κατά την ελεγκτική διαδικασία, και βάσει των στοιχείων που προσκομίσθηκαν, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προέβη κατά κύριο λόγο σε επενδυτικές δραστηριότητες και συγκεκριμένα αποδείχθηκε ότι το μεγαλύτερο μέρος της εισροής κεφαλαίων αφορούσε επενδυτικά προϊόντα και προς τούτου αιτιολογήθηκαν συγκεκριμένες τραπεζικές πιστώσεις (ως αναλυτικά εμφανίζεται στις σελ.11-3 της οικείας έκθεσης).

Για τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις έτους 2002, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο εισαγωγής/μεταφοράς χρημάτων από τον ίδιο για την περίοδο εκείνη, όπως επίσης δεν προσκόμισε και κανένα στοιχείο που να προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων. Δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε ότι οι εν λόγω καταθέσεις έχουν πραγματοποιηθεί από τον ίδιο, δεν μπορεί συνεπώς και να τεκμηριωθεί και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του ότι αφορούν καταθέσεις χρημάτων που είχε ο ίδιος εισάγει σε προγενέστερα του ελέγχου έτη.

Επειδή και κατά το ενδικοφανές στάδιο, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να αιτιολογεί την προέλευση των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/07/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες, και σύμφωνες με τις ισχύουσες διατάξεις, ενώ το θέμα της αντισυνταγματικότητας που επικαλείται ο προσφεύγων ως προς την εφαρμοσθείσα και ισχύουσα διάταξη του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994, αποτελεί αντικείμενο του Δικαστικού ελέγχου και δεν εξετάζεται από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη μέχρι σήμερα, δεν έχει κριθεί αντισυνταγματική από το Συμβούλιο της Επικρατείας, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ'αριθμ.**/27-07-2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2003, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).

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

Οικονομικό έτος 2003 (ΧΡΗΣΗ 2002)

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	47.987,72
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 50%	23.993,86
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 (55 μήνες $X0,73\%=40,15\%$)	19.267,67
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(σε ευρώ)	91.248,65

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .