



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα: **06-02-2019**

Αριθμός απόφασης: **569**

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 παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **03-10-2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού, κατά α) της με αριθ./26-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και β) της με αριθ./26-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς του ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./**2018** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 27^ο Μονομελές).
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 03-10-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η υπηρεσία μας εξέδωσε τη με αρ./02-12-2014 απορριπτική ως απαράδεκτη (λόγω εκπροθέσμου) απόφαση.

Κατά της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας ο προσφεύγων άσκησε τη με αρ. κατάθεσης ΓΑΚ/2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία υποστήριξε μεταξύ άλλων, ότι μη νόμιμα απορρίφθηκε η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή του ως εκπρόθεσμη, εφόσον δεν έλαβε αποδεδειγμένα γνώση των εκδοθεισών σε βάρος του καταλογιστικών πράξεων, δεδομένου ότι κατά το χρόνο της επίδοσης της εν λόγω πράξεων, ενώ αυτός διατηρούσε ταχυδρομική θυρίδα στη διεύθυνση που είχε δηλώσει στην εφορία ως κατοικία του από την οποία παραλάμβανε την αλληλογραφία του, αντιμετωπίστηκε ως αγνώστου διαμονής. Επί της προσφυγής αυτής, εκδόθηκε η υπ' αριθ./**2018 Απόφαση** του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 27^ο Μονομελές), σύμφωνα με την οποία ακυρώνεται η απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και αναπέμπεται η υπόθεση για να εξεταστεί στην ουσία της η με αρ./2014 ενδικοφανής προσφυγή κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στο σκεπτικό της εν λόγω δικαστικής απόφασης.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω Απόφασης, και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ./**26-05-2014** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη διαχειριστική

περίοδο 01-01-2009 - /31-12-2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 33.913,34€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 34.591,60€, ήτοι συνολικού ποσού **68.504,94€**.

Με τη με αριθ./26-05-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς αρθ. 5 ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2009 - /31-12-2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 1.085,96€, πλέον πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας ποσού 1.109,68€, ήτοι συνολικού ποσού **2.195,64€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στο πλαίσιο γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικών περιόδων από 1/1/2009-31/12/2009 έως και 1/1/2011-31/12/2011, κατόπιν της υπ' αρ./03-02-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και λαμβανομένων υπόψη των εμβασμάτων συνολικού ποσού 782.915,94€ που αυτός απέστειλε στο εξωτερικό, διαπιστώθηκε βάσει της από 26/05/2014 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και, προσαύξηση περιουσίας του από καταθέσεις από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 όπως ισχύει, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε η αποστολή από τον προσφεύγοντα έξι (6) εμβασμάτων στο εξωτερικό, συνολικού ποσού 782.915,94€, όπως αναλυτικά εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΦΜ Εντολέα	Όνομα εντολέα	Τράπεζα	Ημερομηνία	ποσό	νόμισμα	Χώρα Προορισμού	Αποδέκτης	Κωδικός τράπεζας Αποδέκτη
.....			23/09/2009	52.000,00	GBP	GB	.....	.....
.....			06/10/2011	20.000,00	EUR	CY	.....	.....
.....			07/08/2011	42.500,00	EUR	CY	.....	.....
.....			09/05/2011	100.000,00	EUR	CY	.....	.....
.....			10/12/2011	530.000,00	EUR	CY	.....	.....
.....			11/03/2011	30.000,00	EUR	CY	.....	.....

Όσον αφορά το οικονομικό έτος 2011, το έμβασμα συνολικού ποσού 52.000,00€ μετατράπηκε κατά τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων σε ευρώ λαμβάνοντας υπ όψιν την ισοτιμία GBP της

23/09/2009 με βάση το Δελτίο Συναλλαγματικών Ισοτιμιών της Ε.Κ.Τ. (57.816,32€). Σύμφωνα όμως με νεότερα στοιχεία που περιήλθαν στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. η μετατροπή του ως άνω ποσού των 52.000€ σε ευρώ ανέρχεται στο ύψος των 60.415,94€.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις δηλώσεις που υπέβαλε ο προσφεύγων για τα οικονομικά έτη 2010-2012, προσδιόρισε τα εναπομείναντα κεφάλαια προς ανάληψη για τα επόμενα οικονομικά έτη και διαπίστωσε ότι τα ποσά των εμβασμάτων που στάλθηκαν στο εξωτερικό τα εν λόγω έτη δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αναλυτικά προσδιορίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Οικονομικό έτος	2012	2011	2010
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ (μετά τον συμψηφισμό των θετικών υπολοίπων χρήσεων/ετών, με τυχόν αρνητικά υπόλοιπα χρήσεων/Ζημιά)	151.667,18	169.867,18	-48.179,90
ΠΟΣΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	722.500,00	0,00	60.415,94
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 ΤΟΥ Ν.2238/94	570.832,82	0,00	60.415,94

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί η με αριθ./26-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τους κατώθι λόγους:

- Παράλειψη κοινοποίησης της πράξης

Παρά το γεγονός ότι διαθέτει γνωστή στη φορολογική αρχή διεύθυνση στην Ελλάδα, ήτοι διαθέτει την ταχυδρομική θυρίδα, καμία ενέργεια από τις οριζόμενες από τον Κ.Φ.Δ. δεν έγινε εκ μέρους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τη νόμιμη επίδοση σε εκείνον της καταλογιστικής πράξης, αντ' αυτού οι επιδόσεις έγιναν στον Δήμο.

Η παράλειψη αυτής της κοινοποίησης καθιστά άκυρο στον σύνολό του τον καταλογισμό, καθότι έτσι στερήθηκε τη δυνατότητα να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της Φορολογικής Αρχής, όπως αυτοί καταγράφονται κυρίως στην έκθεση ελέγχου.

- Εσφαλμένη η απόρριψη του σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων.

Ο έλεγχος δέχεται προσαύξηση της περιουσίας του μέσω της αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό το οικονομικό έτος 2010 ποσού 108.595,84€ που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες φορολογικές δηλώσεις.

Τα ποσά αυτά, που του καταλογίζει ο έλεγχος εξαιτίας δήθεν της προσαύξησης της περιουσίας του, έχουν εισαχθεί επί σειρά ετών από την Κύπρο, στην οποία έχουν κανονικά δηλωθεί και φορολογηθεί, καθότι ανέκαθεν είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου και φορολογείται εκεί για το παγκόσμιο εισόδημά του.

- ο Εσφαλμένη η απόρριψη του σχηματισμού κεφαλαίου χρήσεων 2003-2007 από εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής.

Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το δηλωθέν ποσό 129.497€ στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2007 που προέκυψε από τα χρηματικά ποσά που εισήγαγε από την Κύπρο κατά τα έτη 2003-2005, παρόλο που τα ποσά αυτά είχαν δηλωθεί και φορολογηθεί στην Κύπρο κατά τα οικεία έτη. Επιπλέον, ανέκαθεν μέχρι και σήμερα είναι κάτοικος Λεμεσού Κύπρου, στην αρμόδια Φορολογική Αρχή της οποίας, υποβάλλω ανελλιπώς τις φορολογικές του δηλώσεις και φορολογείται εκεί για το παγκόσμιο εισόδημα του, από άγνοια του και μόνο δε μετέβαλε την εγγραφή του στο μητρώο των ελληνικών φορολογικών Αρχών, ώστε να υπαχθεί στη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού.

- ο Εσφαλμένη η απόρριψη του σχηματισμού κεφαλαίου χρήσης 2008 από πώληση ακινήτου.

Ο έλεγχος, εσφαλμένα, του απέρριψε ποσό 250.000€ από τον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων» για το φορολογικό έτος 2008. Πιο συγκεκριμένα, στον ως άνω κωδικό αναγράφεται ποσό 265.000€, αλλά με έγγραφο δικαιολογείται μόνο ποσό 15.000€. Ωστόσο, κατά το φορολογικό έτος 2008, προέβη στην πώληση ακινήτου που βρίσκεται εντός του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου της πόλης αντί τιμήματος 250.000€.

Επειδή κατά της με αριθ./26-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και της με αριθ./26-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς του ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και εκδόθηκε η υπ' αριθ. **3959/02-12-2014 Απόφαση** του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία **απερρίφθη ως εκπρόθεσμη**, διότι ασκήθηκε μετά την πάροδο της 30/ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίηση της με αριθ./26-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και της με αριθ./26-05-2014

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς του ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Κατά της τελευταίας αποφάσεως ο προσφεύγων άσκησε τη με Γενικό Αριθμό Κατάθεσης (ΓΑΚ)/2014 προσφυγή, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2018 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 27^ο Μονομελές), σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχθηκε ως εμπρόθεσμη την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθμ./02-12-2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στην υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη σκέψη 9 του δικαστηρίου:

«Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν, ότι η ως άνω έκθεση επιδόσεως δεν αναφέρει, αν και απαιτείται, ότι η επιδόσασα δικαστική επιμελήτρια κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια και προσπάθεια, προκειμένου να καταστεί δυνατή η επισήμανση της διευθύνσεως της κατοικίας ή διαμονής του προσφεύγοντος, και δεν αναφέρεται η ειδικότερη έρευνα στην οποία προέβη αυτή για να συλλέξει πληροφορίες περί του τόπου διαμονής του προσφεύγοντος, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι αυτός είναι αγνώστου διαμονής για την επίδοση της καταλογιστικής πράξης. Αντιθέτως, η δικαστική επιμελήτρια θεώρησε ως δεδομένο, χωρίς έρευνα και χωρίς να παραπέμπει σε κάποιο άλλο έγγραφο, ότι ο προσφεύγων είναι αγνώστου διαμονής. Εξάλλου, η παράλειψη του προσφεύγοντος να ενημερώσει τη φορολογική αρχή περί της επελθούσας μεταβολής της κατοικίας ή της επαγγελματικής του διευθύνσεως δεν αρκούν για το χαρακτηρισμό του ως αγνώστου διαμονής. Ενόψει αυτών, το Δικαστήριο κρίνει, ότι η επίδοση των ανωτέρω ένδικων πράξεων (..... και/2014) είναι άκυρη και, ως εκ τούτου, η κατ' αυτών ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή στις 3-10-2014 (υπ' αριθ. πρωτ.) δηλαδή πριν από κάθε επίδοση αυτών, είναι εμπρόθεσμη, η προσβαλλόμενη δε απόφαση, η οποία έκρινε τα αντίθετα έσφαλε, κατά το βάσιμο λόγο του προσφεύγοντος.»

Επειδή, μετά την αναπομπή της υπόθεσης στην υπηρεσία μας, σύμφωνα με την υπ' αριθ./2018 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 27^ο Μονομελές), η υπ' αριθ./03-10-2014 ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται επί της ουσίας.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ ΠΟΛ 1095/2011, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι:

«..8) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να

ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ..».

Επειδή, επίσης όπως έχει κριθεί από την νομολογία (**ΣΤΕ 884/2016**), από τις εγκυκλίους της **Διοίκησης ΠΟΛ1033/2013, ΠΟΛ1228/2014 και ΠΟΛ1175/2017**, ως προς τον χειρισμό εμβασμάτων και καταλογισμού προσαύξησης περιουσίας και τα σχετικά έγγραφα που έχουν εκδοθεί στο πλαίσιο οδηγιών ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και του κρίσιμου χρόνου καταλογισμού του φόρου, πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ώστε η αιτιολόγηση του καταλογισμού να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν. 4174/2013).

Επειδή, στο άρθρο **64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων δήλωσε στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 στον κωδικό 781 ««Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων» ποσό ύψους 265.000,00€. Πιο συγκεκριμένα, ποσό ύψους 15.000,00€ προέρχεται από την πώληση του υπ' αριθ. Ι.Χ. αυτοκινήτου και ποσό ύψους 250.000,00€ προέρχεται από την πώληση οικοπέδου 702,20 τ.μ. κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100% στη θέση

Επειδή, σύμφωνα με την από 26-05-2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος έκρινε ότι η αγοραπωλησία του προαναφερόμενου οικοπέδου εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, ήτοι ότι το τίμημα από την πώληση συνιστά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Επειδή, ακολούθως, ο έλεγχος δε δέχτηκε να λάβει υπόψη το ως άνω ποσό των 250.000,00€ στον υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου, χωρίς, ωστόσο, να αποδείξει πλήρως και αιτιολογημένα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου να φορολογηθεί η

αγοραπωλησία του εν λόγω οικοπέδου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 και χωρίς επιπλέον να προβεί σε έλεγχο για τη χρήση 2008 (οικ. έτος 2009).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης του σχηματισμού κεφαλαίου χρήσης 2008 από πώληση ακινήτου κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός και, ως εκ τούτου το ποσό των 250.000,00€ θα πρέπει να συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου ως «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (πώληση ακινήτου ή οικοπέδου κωδ. 781-782) – Μη εμπορική πράξη».

Οικονομικό έτος 2010 (Χρήση 2009)	
ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ (μετά τον συμψηφισμό των θετικών υπολοίπων χρήσεων/ετών, με τυχόν αρνητικά υπόλοιπα χρήσεων/Ζημιά)	262.100,00
ΤΕΛΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ (και για τους δύο, μετά τον συμψηφισμό θετικών υπολοίπων του υπόχρεου με τυχόν αρνητικά υπόλοιπα της συζύγου, ή το αντίστροφο)	-60.279,90
ΤΕΛΙΚΟ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ (μετά τον συμψηφισμό των θετικών υπολοίπων χρήσεων/ετών, με τυχόν αρνητικά υπόλοιπα χρήσεων/Ζημιά)	201.820,10
Εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό στο οικονομικό έτος 2010	60.415,94
Διαφορά ποσού εμβάσματος μη καλυπτόμενη	0,00

Επειδή, βάσει του ανωτέρω πίνακα, μετά το συνυπολογισμό και του ποσού των 250.000,00€ το οποίο προέρχεται από την πώληση οικοπέδου, συνάγεται ότι μπορούν να καλυφθούν και τα τεκμήρια διαβίωσης και τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό το εν λόγω έτος. Συνεπώς βάσει των ανωτέρω, δεν προκύπτει διαφορά ποσού εμβάσματος μη καλυπτόμενη ήτοι δεν προκύπτει διαφορά προς καταλογισμό και ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων βασίμως προβάλλεται.

Επειδή, για τη χρήση 2011 (οικ. έτος 2012) ο προσφεύγων κατέθεσε προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 2ο Τριμελές) και εξεδόθη η με αριθ./2015 Απόφαση, σύμφωνα με την οποία στη σκέψη 5 & 6 αποφαινεται ότι:

«5. Επομένως, τα εμβαζόμενα ποσά, τα οποία κατά τα συνήθως συμβαίνοντα σχηματίζονται από τη συλλογή καταθέσεων, όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί μέσα στο χρόνο, ως υπαρκτά και γνωστά, δεν προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία, ώστε να θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και μάλιστα της χρήσης μέσα στην οποία έγινε η μεταφορά, ενώ άλλωστε, ως

μεμονωμένες τραπεζικές «ταμειακές» συναλλαγές και χωρίς τη σύγκρισή τους με την προηγούμενη πραγματική ταμειακή κατάσταση του φορολογουμένου, δεν μπορούν, σε κάθε περίπτωση, να χαρακτηριστούν ως «προσαύξηση» περιουσίας. Διαφορετικό όμως είναι το ζήτημα του σχηματισμού των κεφαλαίων των τραπεζικών καταθέσεων των λογαριασμών μέσω των οποίων γίνεται η μεταφορά χρημάτων στο εξωτερικό. Τα κεφάλαια αυτά που σχηματίζονται από την έναρξη ισχύος της ως άνω, επίμαχης, διάταξης, δηλαδή από 30-9-2010 και εφεξής, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, αποτελούν πλέον προσαύξηση κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, κάθε οικονομικού έτους μέσα στο οποίο παρατηρείται τέτοια διαφορά, την οποία και πρέπει να κληθεί από τη φορολογική αρχή να δικαιολογήσει ο φορολογούμενος. Ενόψει αυτών, οι ως άνω ενέργειες της φορολογικής αρχής δεν είναι νόμιμες, αφού αυτή όφειλε να ελέγξει τις τραπεζικές καταθέσεις του προσφεύγοντος, να λάβει υπόψη της, για την εφαρμογή της επίμαχης διάταξης, ως δεδομένο και ανέλεγκτο, ως προς την προέλευση, το εμφανιζόμενο στις 29-9-2010 υπόλοιπο των προαναφερθέντων λογαριασμών (χωρίς βεβαίως να αποκλείεται τούτο να ελεγχθεί στα πλαίσια εφαρμογής άλλων διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος) και στη συνέχεια, προκειμένου να διαπιστώσει αν υφίσταται προσαύξηση της περιουσίας και τότε αυτή επήλθε, να ελέγξει κάθε έτος χωριστά και μέχρι την ημερομηνία αποστολής των εμβασμάτων, δηλαδή, από 30-9-2010 έως 31-12-2010 και από 1-1-2011 έως 11-3-2011*(ημερομηνία αποστολής του πρώτου εμβάσματος), από 1-1-2011 έως 9-5-2011 (ημερομηνία αποστολής του δεύτερου εμβάσματος) και αύτω καθ' εξής, μέσω της κίνησης των λογαριασμών τα διαθέσιμα κεφάλαια και να τα συγκρίνει με τα δηλωθέντα αντίστοιχα εισοδήματα αυτού.

6. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η/26-5-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, που η έκδοσή της στηρίχθηκε σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της, όπως πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της είναι και η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, της/3-10-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος κατά της ως άνω πράξης, καθώς και η μεταγενεστέρως εκδοθείσα και συμπροσβαλλόμενη 3961/2-12-2014 απόφαση του ως άνω Προϊσταμένου κατά την αυτεπάγγελτη έρευνα του Δικαστηρίου, η οποία νομίμως χωρεί και μετά τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ΚΔΔ,. Τούτο δε γιατί, κατά την έννοιά της, η εν λόγω διάταξη δεν ήθελε να αποκλείσει τον αυτεπάγγελτο έλεγχο σε περιπτώσεις παράβασης ουσιαστικής διάταξης νόμου, όπως στην προκείμενη περίπτωση που η Διοίκηση προσδίδοντας άλλη έννοια, περιεχόμενο και χρονική έκταση στη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3888/2010,

θεώρησε ότι μέσω της μεταφοράς χρημάτων στο εξωτερικό επέρχεται προσαύξηση της περιουσίας του φορολογουμένου από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και υπάγεται σε φορολόγηση και αν ακόμη η προσαύξηση προέκυψε πριν την 30-9-2010. Η νομική δε αυτή πλημμέλεια συνεπάγεται ακύρωση της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης και της, στη συνέχεια εκδοθείσας, ρητής πράξης αφού, για τη διαπίστωση της τυχόν προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, είναι αναγκαίος ο έλεγχος εκ μέρους της φορολογικής αρχής των τραπεζικών καταθέσεων αυτού από 30-9-2010 και εφεξής, ενώ απαιτείται ο τελευταίος να κληθεί εγγράφως να εκθέσει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου (βλ. άρθρο 28 ν.4174/2013 - Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) από τις οποίες και εξαρτάται τελικά η έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.».

Επειδή, η φορολογική αρχή όφειλε να διαπιστώσει τότε επήλθε η προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος ελέγχοντας τις τραπεζικές του καταθέσεις για κάθε έτος μέχρι την ημερομηνία αποστολής του επίμαχου εμβάσματος στο εξωτερικό, ήτοι στις 23-09-2009. Επομένως, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας στη χρήση 2009, καθότι το κεφάλαιο σχηματίστηκε τα προηγούμενα έτη.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **03-10-2014** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την τροποποίηση α) της με αριθ./26-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2010, και β) της με αριθ./26-05-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς του ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2010.

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

Ως προς το Εισόδημα

Οικονομικό Έτος 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------	----------	---------

Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	0,00	108.595,84	0,00	0,00
	της συζύγου	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	0,00	33.913,34	0,00	0,00
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		0,00	0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/ μη υποβολής			34.591,60	0,00	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης		0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος		0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00	68.504,94	0,00	0,00
	για επιστροφή				

Ως προς την Έκτακτη Εισφορά ν. 3833/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς	0,00	108.595,84	0,00	0,00
Συντελεστής Εισφοράς		1,00%		0,00
Εισφορά	0,00	1.085,96	0,00	0,00
Πρόσθετη εισφ. ανακρίβειας		1.107,68		
Σύνολο εισφοράς	0,00	2,195,64	0,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.