



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 30 / 9 / 2020

Αριθμός απόφασης: **2017**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός &, α) κατά της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, β) κατά της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2014, και γ) κατά της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μερισμάτων Αλλοδαπής του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, β) την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2014, και γ) την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μερισμάτων Αλλοδαπής του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/19.08.2020 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη 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:

1. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος, ποσού 1.846,66 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 1.437,35 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 3.147,48 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.431,49 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 108.988,36 €, έναντι δηλωθέντος 95.095,00 €, ήτοι προέκυψε διαφορά ποσού 13.893,36 €, η οποία αφορά σε κέρδη από πώληση ομολόγων αλλοδαπής.
2. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, φόρος εισοδήματος, ποσού 18.785,77 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 9.392,88 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 1.451,20 €, ήτοι συνολικό ποσό 29.629,85 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 295.112,98 €, έναντι δηλωθέντος 258.832,98 €, ήτοι προέκυψε διαφορά ποσού 36.280,00 €, η οποία αφορά σε τραπεζικές πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν και θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.
3. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μερισμάτων Αλλοδαπής του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014,

καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος, ποσού 27.917,26 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 13.958,63 €, και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013, ποσού 14.469,51 €, ήτοι συνολικό ποσό 56.345,40 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε ο δηλωθείς από τον προσφεύγοντα παρακρατηθείς στο εξωτερικό φόρος λόγω μη προσκόμισης της απαραίτητης βεβαίωσης από την Ελβετία.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 30/12/2019 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού του ΚΕΦΟΜΕΠ,/....., η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./...../...../2018 εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τον υπ' αριθμ./2020 Υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Σχετικά με τη φορολόγηση των μερισμάτων αλλοδαπής, ο έλεγχος αναφέρει ότι ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ τη βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. ούτε προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία παρακράτησης φόρου ποσού 35.383,19 €, αλλά σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του το φόρο που έχει παρακρατηθεί στην πηγή ο οποίος προκύπτει από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις της Ελβετικής
- Σχετικά με το ποσό, ύψους 13.893,36 €, το οποίο ο προσφεύγων διέγραψε από τον κωδικό 295 «Εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις» του Εντύπου Ε1, αυτό δεν αφορά κέρδος από πώληση ομολόγων αλλοδαπής αλλά προέρχεται από υπεραξία του ομολόγου της από τον κοινό λογαριασμό που διατηρεί στην Ειδικότερα, με βάση τη βεβαίωση του τραπεζικού οργανισμού, προέκυψε κεφαλαιακό κέρδος ομολόγου 41.680,07 € για τους τρεις συνδικαιούχους, ήτοι 13.893,36 € ανά δικαιούχο. Η συγκεκριμένη ομολογία, ονομαστικής αξίας 800.000,00 € και με ημερομηνία λήξης 19/01/2017 ρευστοποιήθηκε την 18/12/2013 προς 841.606,02 €. Με βάση την από 26/07/2013 επιστολή, το κόστος κτήσης των τίτλων ήταν 826.467,74 €, και όχι 800.000,00 €, όπως είχε εσφαλμένα θεωρήσει το σύστημα της Συνεπώς, η συνολική υπεραξία από τη συγκεκριμένη ομολογία ήταν 15.138,28 €, η οποία θα πρέπει περαιτέρω να μειωθεί με το συνυπολογισμό της επιμέρους ζημίας, ύψους 7.878,61 €, από το ομόλογο της και τη συνολική ζημία, ύψους 60.949,53 €, από το χαρτοφυλάκιο με αριθμό που διατηρούσε στο εξωτερικό. Άρα υπήρχε ζημία κατά το έτος αυτό και ορθώς έγινε η διαγραφή του ποσού από τη δήλωση εισοδήματος.

- Σχετικά με τις πιστώσεις συνολικού ποσού 36.280,00 € που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 κατά το φορολογικό έτος 2014, πρόκειται για ποσά μετρητών του ιδίου του προσφεύγοντος που κατέθεσε για λογαριασμό του η επί δώδεκα χρόνια συνεργάτης του κυρία , η οποία εργάζεται με σύμβαση αορίστου χρόνου με την εταιρεία συμφερόντων του Άλλωστε διέθετε τη δυνατότητα επανακατάθεσης των εν λόγω ποσών καθώς κατά την 1^η Ιανουαρίου 2014 είχε μη αναλωθέν κεφάλαιο, ύψους 12.182.178,00 €, και υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων, ύψους 5.736.047 €.
- Εσφαλμένη εφαρμογή από τον ελεγκτή των κανόνων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές προβλέπονται στο έγγραφο υπ' αριθ. ΔΕΣ Α ΕΞ 2013 της Διεύθυνσης Ελέγχων και των διατάξεων ουσιαστικού δικαίου του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σε σχέση με τα αναφερόμενα για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, στο άρθρο 54§3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι στα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται: ...

β) Για τα εισοδήματα της παραγράφου 3 και της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή η πίστωση.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα έχει παρακρατηθεί από τα φυσικά πρόσωπα σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που παρακρατήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ..»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1134/06.06.2013 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 6 και 9 του ν. 4110/2013» αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994. Με τις νέες διατάξεις μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας. ...

Οι νέες διατάξεις έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4110/2013, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Δηλαδή, για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2013 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων), εξακολουθεί να ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)....

Τέλος και με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων, επισημαίνεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1129/2011 εγκύκλιό μας, δηλαδή χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισής τους από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων (950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. που έχει γίνει αποδεκτή από τη Διοίκηση με την Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιό μας) και ως εκ τούτου, η ανώνυμη εταιρία που διένειμε μερίσματα στους μετόχους της από έκτακτα αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, θα παρακρατήσει φόρο με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων επικυρώνει, ρητά ή έμμεσα, την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης. Κατά συνέπεια, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ανωνύμων εταιριών που θα διανεμηθούν μέσα στο έτος 2013 με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων και τα οποία θα εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, η οποία θα λάβει χώρα εντός του έτους 2014, θα πρέπει να παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 10%, καθόσον χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Ομοίως, για τα προμερίσματα που θα διανεμηθούν μέσα στο 2013, επειδή αυτά θεωρούνται ότι καταβάλλονται έναντι των μερισμάτων της χρήσης 2014, η διανομή των οποίων θα εγκριθεί εντός του 2014 (χρόνος απόκτησης), θα πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1129/2011 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου στα προμερίσματα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 6 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994.

Κατά τα λοιπά έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1129/6.6.2011 εγκύκλιό μας, καθώς και οι αριθ. ΠΟΛ. 1082/11.6.2009 και ΠΟΛ.1141/23.6.2011 εγκύκλιοι της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994, σχετικά με τα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες. Με τις νέες διατάξεις μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα αυτά, κατ' αναλογία των όσων ισχύουν και με τα μερίσματα που εισπράττουν από την ημεδαπή τα ίδια πρόσωπα, στα οποία επίσης ενεργείται παρακράτηση φόρου με τον ίδιο συντελεστή, με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. Τα

ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4110/2013, για μερίσματα που εισπράττονται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 16 προστέθηκε νέο εδάφιο στην περίπτωση β' της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994 σχετικά με τα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρία τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή και ο δικαιούχος πρέπει να αποδώσει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο. Με βάση τις νέες διατάξεις, από το συνολικό ποσό φόρου που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα έχει παρακρατηθεί από τα φυσικά πρόσωπα σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας σύμφωνα με τις Σ.Α.Δ.Φ.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 30/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών με αριθμό και που διατηρεί ο προσφεύγων στην διαπιστώθηκε ότι έλαβε στη χρήση 2013 μερίσματα αλλοδαπής ποσού 111.669,05 €, στα οποία αναλογεί φόρος 25%, ποσού 27.917,26 €, ο οποίος δεν είχε αποδοθεί από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων, την 29/11/2019, στα πλαίσια των διατάξεων του ν. 4512/2018, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ Αυτοτελή Δήλωση Απόδοσης Παρακρατούμενου Φόρου από Μερίσματα Αλλοδαπής Προέλευσης, δηλώνοντας ποσό μερισμάτων 111.669,06 €, ποσό φόρου 11.166,91 € και ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην Ελβετία 35.383,19 €. Βάσει αυτών δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Επειδή, ο έλεγχος δεν δέχτηκε το ανωτέρω ποσό παρακρατηθέντος φόρου καθώς ο προσφεύγων δεν συνυπέβαλλε βεβαίωση της αρμόδιας ελβετικής αρχής σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. ούτε προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία παρακράτησης του φόρου στην αλλοδαπή.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκομίζονται δηλώσεις εισοδήματος (statement of income) των λογαριασμών με αριθμό και που διατηρεί ο προσφεύγων στην από τις οποίες προκύπτει ότι κατά τη χρήση 2013 παρακρατήθηκε φόρος στα ληφθέντα μερίσματα συνολικού ποσού 35.510,40 €, ποσό ο οποίο υπερβαίνει τον αναλογούντα φόρο 25% ποσού 27.917,26 €.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός και η υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μερισμάτων Αλλοδαπής του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή στο άρθρο 24 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει: ...

θ) Από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών ομολόγων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους.

2. Όταν εισοδήματα του παρόντος άρθρου υπόκεινται σε φορολογία και περαιτέρω ορίζεται ότι αυτά θα καταβάλλονται, ελεύθερα φόρου στο δικαιούχο, ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία είναι το ποσό, από το οποίο, αφαιρουμένου του αναλογούντος σε αυτό φόρου, προκύπτει το καταβαλλόμενο στο δικαιούχο ποσό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 2238/1994:

«1. Το εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τα άρθρα 24 και 25 αποτελεί το Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

2. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1102/13.05.2013 αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών ομολόγων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους.

Οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του ν. 4051/2012 και έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 29.02.2012 και μετά.

2. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται, ότι ως εισόδημα από κινητές αξίες θεωρείται αυτό που αποκτάται από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και εταιρικών ομολόγων, χωρίς ο νόμος να κάνει διάκριση αν πρόκειται για ομόλογα ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την προσκομισθείσα βεβαίωση από την προκύπτει ότι ο προσφεύγων και οι έτεροι δύο συνδικαιούχοι απέκτησαν κατά τη διάρκεια του έτους 2013 Κεφαλαιακό Κέρδος από ομολογίες εκδιδόμενες στην αλλοδαπή ποσού 41.680,07 €, ήτοι 13.893,36 € έκαστος.

Επειδή ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ανωτέρω ποσό θα πρέπει να δηλωθεί στον κωδικό 295 του Εντύπου Ε1 της οικείας Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς αφενός το ποσό αυτό προκύπτει από τη βεβαίωση του αρμόδιου φορέα και αφετέρου δεν προκύπτει η δυνατότητα έκπτωσης της κεφαλαιακής ζημίας.

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σκέψη 20 της απόφασης του ΣτΕ 884/2016, οι διατάξεις του εδαφίου α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρίνόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

Επειδή κατά πάγια θέση της Διοίκησης για να αιτιολογηθούν τραπεζικές πιστώσεις με μετρητά, τα οποία έχει εις χείρας του ο φορολογούμενος, ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών, είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων (ΠΟΛ. 1270/2013, 1259/2014).

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 σχετικά με τις πιστώσεις συνολικού ποσού 36.280,00 € που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 κατά το φορολογικό έτος 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσά μετρητών του ιδίου που κατέθεσε για λογαριασμό του η επί δώδεκα χρόνια συνεργάτης του κυρία , η οποία εργάζεται με σύμβαση αορίστου χρόνου με την εταιρεία συμφερόντων του Άλλωστε διέθετε τη δυνατότητα επανακατάθεσης των εν λόγω ποσών καθώς κατά την 1^η Ιανουαρίου 2014 είχε μη αναλωθέν κεφάλαιο, ύψους 12.182.178,00 €, και υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων, ύψους 5.736.047 €.

Επειδή όπως προκύπτει από τη οικεία έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων διατηρεί επενδυτικούς λογαριασμούς στην , συνεπώς, βάσιμα τεκμαίρεται ότι ο διαθέτει έναν τουλάχιστον λογαριασμό σε τράπεζα του εξωτερικού για τον οποίο δεν υφίστανται κινήσεις ή υπόλοιπα, έτσι ώστε να δύναται να ληφθεί υπόψη στην εκτίμηση των ρευστών διαθεσίμων του. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με το ύψος των διαθεσίμων εις χείρας του μετρητών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου προκειμένου να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του.

Επειδή επιπλέον ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επανακατάθεσης προηγούμενων αναλήψεων για τις επιμέρους πιστώσεις 9.500,00 €, 11.780,00 € και 15.000,00 € με REC ID 44295, 44304 και 44321 αντίστοιχα, παραπέμπουμε στα διαλαμβανόμενα στη σελίδα 62 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τις χρήσεις 2013 και 2014 με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, πλην όμως δεν προέκυψε αρνητικό υπόλοιπο (διαφορά φορολογητέου εισοδήματος) και συνεπώς έλαβε υπόψη το εισόδημα που προέκυψε βάσει των γενικών διατάξεων.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής από τον ελεγκτή των κανόνων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προβάλλεται αλυσιτελώς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , ΑΦΜ , και συγκεκριμένα α) την αποδοχή αυτής ως προς την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μερισμάτων Αλλοδαπής του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και β) την απόρριψη αυτής ως προς την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ,

οικονομικού έτους 2014, και την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2014.

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

1. Οικονομικό έτος 2014:

-Φόρος Εισοδήματος:

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	1.846,66
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.437,35
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	3.147,48
Σύνολο για καταβολή	6.431,49

-Φόρος Μερισμάτων Αλλοδαπής: 0,00

2. Φορολογικό έτος 2014:

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	18.785,77
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.392,88
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	1.451,20
Σύνολο για καταβολή	29.629,85

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.