



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

Καλλιθέα 16/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3171

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

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 17/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ... Αττικής, οδός ... κατά α)της υπ' αριθ. υπ' αρ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 και β)της υπ' αρ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α)Την υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 και β)την υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από .../2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 13/10/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 17/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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 του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 147.029,53 €, πλέον 108.801,85 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) .

-Με την υπ' αρ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.420,57 €, πλέον 9.394,40 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) .

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό φορολογικό έλεγχο, για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο οποίος 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 : α)κατά το οικονομικό έτος 2010 εμβάσματα (χρηματικά ποσά) από ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς του σε τραπεζικούς λογαριασμούς της αλλοδαπής ύψους 6.221,29 ευρώ και β) κατά το οικονομικό έτος 2011 εμβάσματα (χρηματικά ποσά) από ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς του σε τραπεζικούς λογαριασμούς της αλλοδαπής ύψους 2.032.668,06 ευρώ .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η έκθεση ελέγχου δεν πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου διότι δεν περιέχει εμπειριστατωμένη αιτιολογία και συγκεκριμένα δεν προσδιορίζει για ποιο λόγο κάποια ποσά, τα οποία συμπεριελήφθησαν στον υποβληθέντα από τον προσφεύγοντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, δεν γίνονται αποδεκτά από τον έλεγχο.

- Η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη γιατί δέχεται για συγκεκριμένες χρήσεις την ύπαρξη αρνητικού εισοδήματος αντί μηδενικού.

- Η αποδοχή από μέρους της φορολογικής αρχής της ύπαρξης αρνητικού εισοδήματος αντί μηδενικού είναι αντίθετη προς τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος που επιβάλλει οι πολίτες να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

- Από τα εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας εισοδήματος των επίμαχων χρήσεων κατά τις οποίες ο έλεγχος δέχθηκε την ύπαρξη αρνητικού εισοδήματος, προκύπτει ότι το εισόδημα του προσφεύγοντος δεν υπολογίστηκε βάσει τεκμηρίων αλλά βάσει του πραγματικού δηλωθέντος εισοδήματος του.

- Η δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη γιατί ερείδεται στο μη νόμιμο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος οικ. έτους 2011.

- Οι διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 που αναφέρονται στην επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων ευρώ, δεν συνάδουν με τη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας .

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 παρ. 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «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 η φορολογική αρχή κατά τη σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου ενήργησε βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν.4174 σύμφωνα με τις οποίες 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. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλα τα προσκομισθέντα παραστατικά και έλαβε αιτιολογημένη θέση σχετικά με το ποια από αυτά δεν αναγνωρίζονται. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων κατά τη σύνταξη της κατάστασης προσδιορισμού κεφαλαίου χρήσεων 1994 έως 2010 υπολόγισε στα απαλλασσόμενα εισοδήματα το ποσό των 160.896,18 ευρώ δύο φορές ,ήτοι μία φορά κατά τη χρήση 2000 και άλλη μία φορά κατά τη χρήση 2001 ενώ ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ποσό αυτό μόνο κατά τη χρήση 2000.

Επειδή, σχετικά με το προσδιορισμό κεφαλαίου, αν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τα τεκμήρια τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο από δαπάνες των άρθρων των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου, τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών(σχετ. έγγραφο Δ12Α 1051611 ΕΞ2013/22-3-2013).

Επειδή, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων αλλά και όπως προέκυψε από τον έλεγχο, από τα εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας εισοδήματος των επίμαχων χρήσεων κατά τις οποίες ο έλεγχος δέχθηκε την ύπαρξη αρνητικού εισοδήματος, προκύπτει ότι το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν υπολογίστηκε βάσει τεκμηρίων αλλά βάσει του πραγματικού δηλωθέντος εισοδήματος του. Δηλαδή κατά τις εν λόγω χρήσεις, τα πραγματικά δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος ήταν μικρότερα των τεκμηρίων που υπολογίζονται με βάση τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. αλλά η εκκαθάριση του φόρου δεν έγινε βάσει τεκμηρίων, είτε γιατί ο προσφεύγων επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου είτε γιατί ελήφθη υπόψη μόνο το μεγαλύτερο ποσό της τεκμαρτής δαπάνης και όχι το σύνολο αυτών. Επομένως ο έλεγχος ορθώς θεώρησε ότι τα έτη αυτά επηρέασαν αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών, καθώς ναι μεν

προέκυψε αρνητικό υπόλοιπο από δαπάνες των άρθρων των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., αλλά αυτές κατά την εκκαθάριση απαλλάχθηκαν της εφαρμογής του τεκμηρίου και στη συνέχεια συνέταξε την επισυναπτόμενη στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κατάσταση προσδιορισμού ανάλωσης κεφαλαίου ελέγχου. Με βάση αυτή την κατάσταση προέκυψε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος ύψους 335.514,28 € για το οικονομικό έτος 2011.

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 29 παρ. 1-2 του ν. 3986/2011: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1149/20.06.2013 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 29 του ν. 3986/2011, σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα φόρου, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παράγραφο αυτή, συμπεριλαμβανομένων και των επιδομάτων – βοηθημάτων που αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. εισόδημα

Επειδή από τα ανωτέρω εκτεθέντα διαπιστώνεται ότι ορθά ο έλεγχος προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος ύψους 335.514,28 € για το οικονομικό έτος 2011. Κατά συνέπεια λογικά επιβλήθηκε πάνω σε αυτό το ποσό ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13.420,57 € πλέον πρόσθετων φόρων, η οποία υπολογίστηκε με συντελεστή 4%, όπως δηλαδή ισχύει για συνολικά καθαρά εισοδήματα από 100.001 € και άνω.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.»

Επειδή εκ των ανωτέρω αλλά και σύμφωνα με τις κοινές παραδοχές των κανόνων δικαίου συνάγεται ότι φορολογική ισότητα υφίσταται όταν υπάρχει ίση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων. Η συνεισφορά των πολιτών στα δημόσια βάρη είναι ίση, όταν η επιβολή της φορολογίας γίνεται κατά

κατηγορίες προσώπων ή πραγμάτων και η κατάταξη των φορολογουμένων αναλόγως των δυνάμεών τους γίνεται βάσει σταθερών και αντικειμενικών κριτηρίων. Εφόσον, εν προκειμένω, οι ισχύοντες νόμοι περί φορολογίας εισοδήματος καθώς και περί επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων ευρώ εφαρμόστηκαν στα πλαίσια των αρχών της ίσης μεταχείρισης, της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, πρέπει και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος να απορριφθούν.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2014 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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:

α)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	147.029,53 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	108.801,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	255.831,38 €

β) της υπ'αριθμ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 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	13.420,57 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	9.394,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.814,97 €

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).