



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

08/06/2015

Αριθμός απόφασης: 2390

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 11/03/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../11-03-2015 ενδικοφανή προσφυγή της ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης, οδός κατά α) της υπ' αριθ. .../26-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005), β) της υπ' αρ. .../26-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την α) υπ' αριθ. .../26-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005), β) την υπ' αρ. .../26-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008) των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/01/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 19/11/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/03/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../11-03-2015 ενδικοφανή προσφυγή της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αρ. ../26-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 19.035,80€, πλέον 22.842,96 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικά 41.878,76 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2006 λόγω ότι δεν δηλώθηκε στην εν λόγω Δήλωση, στον κωδ. 735 δαπάνη που καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα για αγορά ακινήτου και συγκεκριμένα διαμερίσματος βάσει του με αρ. ./16-12-2004 συμβολαίου αξίας 112.620 ευρώ. Ειδικότερα, ο έλεγχος, προσθέτοντας την ως άνω αγορά στα τεκμήρια της προσφεύγουσας διαπίστωσε διαφορά μεταξύ εισοδημάτων της χρήσης 2005 και τεκμηρίων και προσδιόρισε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος στο ποσό των 47.589,50 ευρώ κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/94 και το τελικό φορολογητέο εισόδημα στο ποσό των 89.001,73 ευρώ.

2. Με την υπ' αρ. ../26-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.336,07€, πλέον 8.802,08 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικά 16.137,15 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 λόγω ότι προέκυψε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων μεταξύ των εισοδημάτων της προσφεύγουσας και των δαπανών διαβίωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/94, καθώς και της μείωσης του κεφαλαίου προηγούμενων ετών από το ποσό των 128.661,23 ευρώ που είχε δηλώσει η προσφεύγουσα στη υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2009, στο ποσό των 79.956,67 ευρώ που προέκυψε από τον πίνακα υπολογισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών του ελέγχου κατά τις διατάξεις του άρθρου 19 § 2 περ. ζ του ν. 2238/94. Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων προσδιορίστηκε κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος στο ποσό των 19.824,50 ευρώ και το τελικό φορολογητέο εισόδημα στο ποσό των 72.582,37 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ουδέποτε κλητεύθηκε για παροχή εξηγήσεων από τη φορολογική αρχή κατά παράβαση ουσιαστικής διαδικασίας και στερήθηκε το δικαίωμα ανταπόδειξης

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται παντελώς νομίμου αιτιολογίας πρέπει να ακυρωθούν ως αόριστες, νόμω και ουσία αβάσιμες, ασαφείς, και πάσχουσες από νομική πλημμέλεια.

3. Έχει παραγραφή το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων. Η αναδρομική ισχύς (ως προς την μεθοδολογία και την έκδοση καταλογιστικών πράξεων) που προσδίδεται στην ΠΟΛ1128/2014 τυγχάνει ατυχής κι αντισυνταγματική.

4 . Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και της ισότητας από τη φορολογική αρχή.

5. Δεν της δόθηκε η δυνατότητα να προσκομίσει να αποδεικτικά στοιχεία για υφιστάμενα κατά τα έτη του ελέγχου εισοδήματα, τα οποία δεν είχε υποχρέωση να εμφανίσει στις φορολογικές της δηλώσεις λόγω εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης στην πηγή, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου δεν μπορούσαν να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις για τα επίμαχα έτη που να συμπεριλαμβάνουν και τα εισοδήματα αυτά.

6. Αντιπαράβαλλοντας αναλυτικά τα ποσά των αγορών και πωλήσεων που προέβη κατά τα επίδικα έτη και μνημονεύοντας τις ημεροχρονολογίες εισπράξεων και πληρωμών, διαπιστώνονται λάθη και πλημμέλειες .

7. Ο έλεγχος κατά παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας δεν συνυπολόγισε την ανάλυση κεφαλαίου παλαιότερων ετών – η οποία προκύπτει από τον αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών που ο ίδιος συνέταξε.

Επίσης προσκομίζεται από την προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή και πίνακας ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε αρχικά η υπ'αρ. .../6.2.2014 εντολή Μερικού Ελέγχου για την προσφεύγουσα, με αντικείμενο την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό, βάσει της υπό στοιχεία ΑΒΜ ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ/05-09-2012 παραγγελίας του κ.Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) των διαχειριστικών περιόδων 1/1 - 31/12/2009, 1/1 - 31/12/2010, 1/1 - 31/12/2011. Κατά την επεξεργασία των στοιχείων του φακέλου για την παραπάνω υπόθεση διαπιστώθηκε ανακρίβεια στις υποβληθείσες δηλώσεις των διαχειριστικών περιόδων 1/1 - 31/12/2005 και 1/1 - 31/12/2008, και συγκεκριμένα : **α)** στο οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005), διαπίστωσε αρνητικό υπόλοιπο κεφαλαίου καθώς το σύνολο των δαπανών (τεκμήρια διαβίωσης και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων) υπερέβη το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων για το έτος αυτό κατά το ποσό των 62.343,16 ευρώ καθώς δεν δηλώθηκε δαπάνη αγοράς ακινήτου και **β)** στο οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) διαπίστωσε αρνητικό συσσωρευτικό υπόλοιπο κεφαλαίου λαμβάνοντας υπόψη ότι η ανάλυση κεφαλαίου κατά την 31.12.2007 ανέρχονταν σε 79.956,67 € και, στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στον κωδ. 787 – ανάλυση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο, δηλώθηκε ποσό 128.661,23 ευρώ προκειμένου να καλύψει δαπάνη αγοράς ακινήτων την ίδια χρονιά ύψους 142.737,04 ευρώ. (κωδ. 735).

Λόγω της ως άνω διαπίστωσης εκδόθηκε η υπ' αριθμόν .../24.10.2014 εντολή μερικού ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'), του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248Α), του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α), του άρθρου 9Α του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) βάσει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος από το γραφείο - σε σχέση με τα τεκμήρια αγοράς ακινήτου - για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/94.

Για τα αποτελέσματα του ελέγχου, συντάχθηκε το με αριθμό καταχώρησης βιβλίου .../11.11.2014 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ν. 4174/13) το οποίο μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς στις 10.12.2014. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου .../24.12.2014 υπόμνημα μετά των συνημμένων

αποδεικτικών στοιχείων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/13.

Επομένως ο ισχυρισμός της ότι ουδέποτε κλητεύθηκε για παροχή εξηγήσεων από τη φορολογική αρχή κατά παράβαση ουσιώδους διαδικασίας και στερήθηκε το δικαίωμα ανταπόδειξης, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 175^Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου δεν έχει παραγραφεί – καθώς υφίσταται η υπό στοιχεία ΑΒΜ ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ .../05-09-2012 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα

Οικονομικού Εγκλήματος . Άρα, λόγω του γεγονότος ότι υφίσταται εισαγγελική παραγγελία για τα οικ. έτη 2001-2012, δεν είναι δυνατή η επικαλούμενη από την ελεγχόμενη παραγραφή.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σημειώνεται ωστόσο δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας, καθώς το Σύνταγμα δεν απαγορεύει την αλλαγή νομοθετικού καθεστώτος για το μέλλον, ενώ παράλληλα ο νομοθέτης διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια, ως προς την επιλογή των ρυθμίσεων που κρίνει προσφορότερες σε κάθε δεδομένη χρονική περίοδο.

Επιπρόσθετα η αρχή της ισότητας επιτάσσει την όμοια αντιμετώπιση όμοιων καταστάσεων.

Εν προκειμένω ο νομοθέτης θεσπίζει ένα κριτήριο παράτασης της παραγραφής, το οποίο είναι αντικειμενικό και ομοιόμορφο για όλους του φορολογούμενους και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της ισότητας κρίνεται ως αβάσιμος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Στην υπό κρίση υπόθεση δεν υπάρχει δυνατότητα εφαρμογής λιγότερου επαχθούς διοικητικού μέτρου από την ελεγκτική αρχή και υφίσταται εύλογη σχέση μεταξύ των ληφθέντων διοικητικών μέτρων και του επιδιωκόμενου σκοπού. Επομένως ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας είναι αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα διαθέσιμα στοιχεία τόσο βάσει των στοιχείων που είχε προσκομίσει η ίδια η προσφεύγουσα στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. όσο και βάσει των στοιχείων που συνέλλεξε υπηρεσιακά από τα υποβληθέντα στοιχεία και δηλώσεις παλαιότερων ετών της προσφεύγουσας , συνέταξε τον πίνακα σχηματισμού κεφαλαίων προηγούμενων ετών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 2 περίπτωση ζ' του Ν. 2238/94 και σύμφωνα με την από 26/01/2015 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π έχει ως εξής:

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΟΣΜΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ (Άρθρο 19 § 2 περ. ζ' Ν. 2238/94)													
ΝΟΜΙΣΜΑ	ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ			ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΤΟΥΣ	ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΚΚΛΘ/ΣΗ	ΠΡΟΔΕΥΤΙΚΟ ΑΘΡΩΙΣΜΑ	
		ΦΟΡΟΛΟΓ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΛ. ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡΘΡΟΥ 16 (Τεκμήρια Διαβίωσης)	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡΘΡΟΥ 17 (Αγορές Περιουσιακών Στοιχείων κλπ)	ΣΥΝΟΛΟ					ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ	ΣΕ ΕΥΡΩ
ΔΡΧ.	1993												
	1994												
	1995												
	1996												
	1997												
	1998	4.080.388		4.080.388			0,00	4.080.388		4.080.388		4.080.388	11.974,73
	1999	8.249.023	2.966.675	11.215.698	3.428.333	4.340.000	7.768.333,00	3.447.365		3.447.365		7.527.753	22.091,72
	2000	7.098.792		7.098.792	3.400.000		3.400.000,00	3.698.792		3.698.792		11.226.545	32.946,57
	2001	7.429.527	3.000.000	10.429.527	3.779.167	7.810.000	11.589.167,00	-1.159.640		-1.159.640		10.066.905	29.543,37
2002	10.118.069	1.406.250	11.524.319	4.050.000		4.050.000,00	7.474.319		7.474.319		17.541.224	51.478,28	
€	2003	29.905,78	4.510,73	34.416,51	11.800,00		11.800,00	22.616,51		22.616,51			74.094,79
	2004	32.092,19		32.092,19	11.800,00		11.800,00	20.292,19		20.292,19			94.386,98
	2005	35.338,52		35.338,52	11.800,00	12.973,22	24.773,22	10.565,30		10.565,30			104.952,28
	2006	41.412,23	23.618,27	65.030,50	10.030,00	112.620,00	122.650,00	-57.619,50		-57.619,50			47.332,78
	2007	46.888,75		46.888,75	10.030,00	16.052,97	26.082,97	20.805,78		20.805,78			68.138,56
	2008	49.848,11		49.848,11	10.030,00	28.000,00	38.030,00	11.818,11		11.818,11			79.956,67
	2009	52.757,87	26.250,00	79.007,87	2.900,00	178.789,04	181.689,04	-102.681,17		-102.681,17			-22.724,50
	2010	53.764,73		53.764,73	2.900,00		2.900,00	50.864,73		50.864,73			28.140,23
	2011	63.391,82	279.843,75	343.235,57	10.835,00		10.835,00	332.400,57		332.400,57			360.540,80
	2012	63.430,80		63.430,80	15.042,50		15.042,50	48.388,30		48.388,30	-253.296,23		155.632,87

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας οικ. έτους 2006 και στον κωδικό 735 δεν είχε δηλωθεί το καταβληθέν τίμημα των δόσεων της χρήσης 2005 για την αγορά ακινήτου δυνάμει του υπ' αριθμό .../16.12.2004 συμβολαίου, και συγκεκριμένα ενός διαμερίσματος 85,37 τ.μ. επί της οδού στο Δήμο Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης αξίας 112.620.

Βάσει της ως άνω διαπίστωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 του ν 2238/94, ο έλεγχος για το οικ. έτος 2006 (χρήση 2005), προσδιόρισε τις δαπάνες του άρθρου 16 του ν. 2238/94 (τεκμήρια διαβίωσης) και τις δαπάνες του άρθρου 17 του ν 2238/94 (Δαπάνες Απόκτησης Περιουσιακών Στοιχείων) στο ποσό των 122.650,00 ευρώ και τα εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο στην ίδια χρήση στο ποσό των 65.030,50 ευρώ με αποτέλεσμα να προκύπτει αρνητικό υπόλοιπο κεφαλαίου στη χρήση αυτή ύψους 57.619,50 ευρώ.

Επειδή ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το διαθέσιμο κεφάλαιο που είχε η προσφεύγουσα στο οικ. έτος 2005 (χρήση 2004) ποσού 104.952,28 ευρώ, που ο ίδιος ο έλεγχος διαπίστωσε σύμφωνα με τον ως άνω πίνακα σχηματισμού κεφαλαίων προηγούμενων ετών και το οποίο ποσό υπερκάλυπτε τη διαφορά μεταξύ εισοδήματος και τεκμηρίων της χρήσης με το σκεπτικό ότι δεν δηλώθηκε από την ίδια την προσφεύγουσα ποσό ανάλωσης που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο διότι στη δήλωση δεν αναγράφηκε ούτε η αγορά του ακινήτου η οποία προέκυψε από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής.

Επειδή περαιτέρω ο έλεγχος αν και δεν έλαβε κατά τα ανωτέρω υπόψη του το διαθέσιμο κεφάλαιο που υφίστατο στο οικ. έτος 2005 ύψους 104.952,28 ευρώ προέβη παράλληλα και στη μείωση αυτού κατά το ποσό της καταλογισθείσας διαφοράς λόγω τεκμηρίων στο οικ. έτος 2006 ύψους 57.619,50 ευρώ, προσδιορίζοντας έτσι το διαθέσιμο κεφάλαιο που υφίστατο στο οικ. έτος 2006 σε 47.332,78 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ12Α 1164337 εξ 2014/11-12-2014 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών , Γ.Γ.Δ.Ε., Δ/σης Εφαρμογής Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας και Ελέγχου με

θέμα **Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)** ορίζεται ότι «4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του κατά τα ανωτέρω, το διαθέσιμο κεφάλαιο οικ. έτους 2005 και παράλληλα προέβη και στη μείωση αυτού κατά το ποσό της καταλογισθείσας διαφοράς λόγω τεκμηρίων στο οικ. έτος 2006, με αποτέλεσμα να τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης εισοδημάτων ήδη δηλωθέντων και φορολογηθέντων νομίμως απαλλαχθέντων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ως λόγω ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά το επίμαχο οικ. έτος 2006 την ανάλωση προηγούμενων ετών που δεν έλαβε υπόψη ο έλεγχος και με βάση όλα τα ανωτέρω πρέπει να γίνει δεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός της και να ληφθεί υπόψη το διαθέσιμο κεφάλαιο που υφίστατο στο οικ. έτος 2005 προς κάλυψη της προκύπτουσας διαφοράς λόγω τεκμηρίων στο οικ. έτος 2006.

Επειδή για τον προσδιορισμό του πίνακα σχηματισμού κεφαλαίων προηγούμενων ετών στο οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) ο έλεγχος υπολόγισε δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων συνολικού ποσού € 178.789,04 ως εξής:

α) Την αγορά του με αρ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου κατά το ποσό των € 36.052 (κωδ. 719 δήλωσης εισοδήματος),

β) Την αγορά διαμερίσματος επί της οδού στο Δήμο Νέων Επιβατών Θεσσαλονίκης αξίας 119.415,45 ευρώ (βάση του αντικειμενικού προσδιορισμού) δυνάμει του υπ' αριθμό .../1.8.2008 συμβολαίου, πλέον το φόρο μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) και τα συμβολαιογραφικά έξοδα, συνολικού ποσού 12.375,30 ευρώ,

γ) Την τελευταία καταβληθείσα δόση των 10.946,29 ευρώ ως υπ' αριθμό .../22.11.2006 συμβόλαιο αγοράς διαμερίσματος στην οδό στο Δήμο Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με την με αρ. .../21-09-2009 πράξη εξόφλησης του τιμήματος της αγοραπωλησίας διαμερίσματος δυνάμει του υπ' αριθμό .../1.8.2008 συμβολαίου για την αγορά και επί της οδού ... στο Δήμο Νέων Επιβατών Θεσσαλονίκης αξίας 119.415,45 ευρώ προκύπτει ότι το τίμημα εξοφλήθηκε όπως είχε συμφωνηθεί ως εξής: Ποσό €29.415,45 κατεβλήθη σε μετρητά, το δε υπόλοιπο σε 5 δόσεις, α) ποσό €30.000,00 την 1/9/2008, β) ποσό €15.000,00 την 1/10/ 2008, γ) ποσό €15.000,00 την 1/11/2008, δ) ποσό €15.000,00 την 1/12/2008, ε) **ποσό €15.000,00 την 2/01/2009.**

Επομένως σύμφωνα με τα ως άνω οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στη χρήση 2008 ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 163.789,04(178.789,04 -15.000) και η διαφορά μεταξύ εισοδημάτων της χρήσης 2009 και τεκμηρίων ανέρχεται στο ποσό των 4.824,50 ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. .../11-03-2015 ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των πράξεων: α) με αρ. ../26-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005) και β) με αρ. ../26-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008)

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2006

Φορολογητέα Εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση :

Υπολογισμός Προστιθέμενης Διαφοράς Τεκμηρίων - ΧΡΗΣΗ 2005 (Οικ. Έτος 2006)		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2004	0,00	104.952,28
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα (ακίνητα και μισθωτές υπηρεσίες)	41.412,23	41.412,23
<u>Πλέον :</u> Λοιπά απαλλασσόμενα εισοδήματα	23.618,27	23.618,27
Διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου στη χρήση	65.030,50	169.982,28
<u>Μείον :</u> Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	112.620,00	112.620,00
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	47.589,50	0,00
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	19.824,50	4.824,50

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2006 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2005 (Οικ. Έτος 2006)	
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	41.412,23 €
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	47.589,50 €
Φορολογητέα εισοδήματα οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	89.001,73
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	47.589,50€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	41.412,23 €

Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΧΡΗΣΗΣ 2005 (Οικ. Έτος 2006)

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φόρος	13.686,07 €	32.721,87 €	13.686,07 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 88% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		22.842,96		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.686,07 €	55.564,83 €	13.686,07 €	0,00 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2009**Φορολογητέα Εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση:**

Υπολογισμός Προστιθέμενης Διαφοράς Τεκμηρίων - ΧΡΗΣΗ 2008 (Οικ. Έτος 2009)		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2007	79.956,67	79.956,67
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα (από ακίνητα και μισθωτές υπηρεσίες)	52.757,87	52.757,87
Πλέον : Λοιπά απαλλασσόμενα εισοδήματα	26.250,00	26.250,00
Διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου στη χρήση	158.964,54	158.964,54
Μείον : Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	178.789,04	163.789,04

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2009 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2008(Οικ. Έτος 2009)	
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	52.757,87 €
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	19.824,50
Φορολογητέα εισοδήματα οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	72.582,37
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου και διαγράφεται με την παρούσα απόφασης.	15.000 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	57.582,37 €

Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :
ΧΡΗΣΗΣ 2008(Οικ. Έτος 2009)

Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει απόφασης		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
52.757,87	13.280,41	72.582,37	20.615,48	57.582,37	15.065,48	1.785,07
Μειώσεις του φόρου	66,24		66,24		66,24	0,00
Υπόλοιπο φόρου	13.214,17		20.549,24		14.999,24	
Συμπληρωματικός φόρος από ακίνητα	698,19		698,19		698,19	
Φόρος που αναλογεί	13.912,36		21.247,43		15.697,43	
Εκπτώσεις από το φόρο						
Προκαταβολή προηγούμενου έτους	7.494,23		7.494,23		7.494,23	
Υπόλοιπο φόρου	6.418,13		13.753,20		8.203,20	1.785,07
προστίθενται		προστίθενται		προστίθενται		
Προκαταβολή φόρου	7.651,80		7.651,80		7.651,80	

Τέλη Χαρτοσήμου	1.243,38		1.243,38		1.243,38	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	248,68		248,68		248,68	
		Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 69 μήνες $X2\%=138\%$ περιορίζεται στο 120%	8.802,08	Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 69 μήνες $X2\%=138\%$ περιορίζεται στο 120	2.142,08	2.142,08
Σύνολο οφειλής	15.561,99	Σύνολο οφειλής	31.699,14	Σύνολο οφειλής	19.489,14	<u>3.927,15</u>

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

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).