

2829/2015 Δ Εφ Αθ

Προσαύξηση περιουσίας μέσω μεταφοράς εμβασμάτων στο εξωτερικό (άρθρο 15 παρ.3 ν.3888/2010) - έννοια προσαύξησης - χρόνος έναρξης ισχύος - απόδειξη προέλευσης εμβασμάτων.

ΤΟ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
Τμήμα 2ο Τριμελές

Αποτελούμενο από τους: Αγγελική Μαραγκού - Ζουγανέλη, Πρόεδρο Εφετών Δ.Δ., Ιωάννη Σπερελάκη και Στεφανία Γιαννούλη (Εισηγήτρια), Εφέτες Δ.Δ. και γραμματέα τον Ιωάννη Κολιόπουλο, δικαστικό υπάλληλο,

συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 3 Μαρτίου 2015, για να δικάσει την από 30 Οκτωβρίου 2014 (αριθ. καταχ. ΑΒΕΜ 1381/3-11-2014) προσφυγή,

του, κατοίκου Αγ. Δημητρίου Αττικής, οδόςαρ.2, ο οποίος παραστάθηκε δια του πληρεξούσιου δικηγόρου,

κατά του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, και παραστάθηκε με τον δικαστικό πληρεξούσιο του Ν.Σ.Κ. ..., σύμφωνα με την από 2-3- 2015 έγγραφη δήλωση του άρθρου 133 παρ. 2 του ΚΔΔ. την οποία κατέθεσε στη γραμματεία του δικαστηρίου.

Το Δικαστήριο, άκουσε το διάδικο που παραστάθηκε, ο οποίος ζήτησε όσα αναφέρονται στα πρακτικά,

μελέτησε τη δικογραφία
σκέφτηκε σύμφωνα με το νόμο.

1. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, για την άσκηση της οποίας καταβλήθηκαν τα νόμιμα παράβολα, συνολικού ύψους 3.794,01 ευρώ (βλ τα 7563860 και 7563861/30-10-2014 σειράς Η΄ διπλότυπα είσπραξης της Δ.Ο.Υ Αγίου Δημητρίου, καθώς και τα 7924256 και 7924257/27-2-2015 διπλότυπα της ίδιας ως άνω σειράς της Δ.Ο.Υ Γ΄ Πειραιά), ζητείται, παραδεκτώς, να ακυρωθεί η 3079/2-10-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, κατά το βλαπτικό για τον προσφεύγοντα μέρος. Με την απόφαση αυτή έγινε εν μέρει δεκτή η με αριθ.πρωτ. 14212/3-7-2014

ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά: α) της 715/27-5-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και β) της παρακολουθηματικού χαρακτήρα 716/27-5-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1-1- 2010 έως 31-12-2010) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), τροποποιήθηκαν οι ως άνω πράξεις και προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντος από ελευθέρια επαγγέλματα σε 469.461,88 ευρώ και συνολικά (περιλαμβανομένου του δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και εκμίσθωση ακινήτων) σε 488.468,90 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος του διαφορά κύριου φόρου ύψους 204.965,05 ευρώ, πρόσθετος φόρος, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ύψους 151.674,14 ευρώ, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 19.348,69 ευρώ και πρόσθετη εισφορά, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ύψους 13.677,13 ευρώ.

2. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994, Φ.Ε.Κ. 151 Α΄) ορίζει στο άρθρο 4 παρ.1 και παρ.2 ότι: « 1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51...2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή», στο άρθρο 3 ότι: 1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρί-

ου του ίδιου ημερολογιακού έτους» και στο άρθρο 48 παρ.3, όπως το δεύτερο και τελευταίο εδάφιο της προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175 Α΄/30.9.2010) και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 20 του εν λόγω νόμου, από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, 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».

3. Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2238/1994 που προεκτέθηκαν, συνάγεται ότι για να φορολογηθεί μία πρόσοδος ως «εισόδημα», περιλαμβανομένης και αυτής που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ.2, πρέπει να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, δηλαδή να έχει περιοδικό χαρακτήρα και να προέρχεται από σταθερή πηγή (κεφάλαιο ή εργασία), της οποίας γίνεται τακτική εκμετάλλευση (βλ. ΣτΕ 3872/2013). Εξάλλου, δεν αποκλείεται, με ειδική διάταξη νόμου, να υπαχθεί σε φορολόγηση, σε μία από τις ως άνω πηγές, πρόσοδος που δεν έχει τα ως άνω χαρακτηριστικά. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η προσθήκη με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010 του τελευταίου εδαφίου στην παρ.3

του άρθρου 48 του ν.2238/1994, αφού η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ως μη έχουσα περιοδικό χαρακτήρα ή μη προερχόμενη από σταθερή πηγή, δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και επομένως, μέχρι τη θέσπιση της εν λόγω ρύθμισης, δεν υπάγονταν σε φορολόγηση «ως εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ.2 του άρθρου 4». Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζεται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, εκτός και αν ο φορολογούμενος αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες (πλην της φορολογίας εισοδήματος) διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη. Η εν λόγω νέα ουσιαστική (και όχι διαδικαστική) διάταξη, που όπως προεκτέθηκε, άρχισε να ισχύει από 30-9-2010 που δημοσιεύτηκε ο ν.3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω η-

μερομηνία και εφεξής και φορολογείται κάθε οικονομικό έτος μέσα στο οποίο επέρχεται τέτοια προσαύξηση.

4. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων και η από 14-5-2014 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προερχόμενου από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3, β' εδαφ. του ν.2238/1994, οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012 (χρήσεις 2009, 2010 και 2011) του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκύπτουν τα εξής: Με την 7/31-1-2014 εντολή ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε από τον προαναφερόμενο υπάλληλο, έλεγχος στον προσφεύγοντα σχετικά με την αποστολή εκ μέρους του δύο (2) εμβασμάτων στο εξωτερικό, συνολικού ύψους 1.000.000 ευρώ. Ο προσφεύγων, έγγαμος, σύμφωνα με τις οικείες φορολογικές δηλώσεις, κατά τα ελεγχόμενα έτη απέκτησε ο μιν ίδιος εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (υπάλληλος του Υπουργείου Παιδείας) και εκμίσθωση ακινήτων, η δε σύζυγός του καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση, επιχειρηματική αμοιβή Ο.Ε, καθαρά κέρδη από εταιρείες που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων. Στις 9-7-2010 και στις 14-7-2010, κατά την ως άνω έκθεση ελέγχου, δόθηκε από τον ίδιο εντολή εμβάσματος από την Τράπεζα Eurobank και από τον υπ' αριθμ. 00260142960100649151 λογαριασμό που κατείχε, ποσού 500.000 ευρώ την κάθε φορά προς τον υπ' αριθμ. LU τραπεζικό λογαριασμό που κατείχε στην Τράπεζα BANK LUXEMBOURG). Ο ελεγκτής θεώρησε ότι, μέσω της ως άνω μεταφοράς στο εξωτερικό, επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Στη συνέχεια, ακολουθώντας σχετικές εγκυκλίους του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προέβη σε έλεγχο της νομιμότητας των εμβασμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις δαπάνες διαβίωσης (άρθρα 15-19 του ν.2238/1994), ενόψει και των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων κατόπιν προσκλήσεών του. Προς τούτο και σε αντίκρουση σχετικού πίνακα του προσφεύγοντος, συνέταξε πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων οικονομικών ετών 1992-2011, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 παρ.2 περ.ζ' και έλαβε υπόψη του ότι από το οικονομικό έτος 1999 και εφεξής ο προσφεύγων είναι πλέον έγγαμος. Σύμφωνα με τον πίνακα αυτό, στον οποίο προσδιόρισε, κατ' έτος, τη συνολική ετήσια δαπάνη διαβίωσης του προσφεύγοντος (και μετά το οικονομικό έτος 1999 και της συζύγου του) όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17, και όπως αυτές ίσχυαν για κάθε έτος

και τη συνέκρινε με τα δηλωθέντα εισοδήματά του (και μετά το οικονομικό έτος 1999 και τα δηλωθέντα εισοδήματα της συζύγου του), τα οποία προσαύξησε με τα χρηματικά ποσά που, κατά τις απόψεις του, μείωναν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 και ενόψει των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων, τη διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτώως προσδιορισθέντος εισοδήματος, προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο 21.747,80 ευρώ, το οποίο και αφαίρεσε από το ποσό του 1.000.000 ευρώ, προσδιορίζοντας την προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, την οποία, ενόψει της προαναφερόμενης μεθόδου, θεώρησε ότι δημιουργήθηκε το οικονομικό έτος 2011, και η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που είχε δηλώσει, σε 978.252,20 ευρώ. Ακολούθως, εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος οι 715 και 716/27-5-2014 οριστικές πράξεις, με τις οποίες αφού προστέθηκε στα δηλωθέντα κατά το οικονομικό αυτό έτος εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και εκμίσθωση ακινήτων, συνολικού ύψους 19.007,02 ευρώ, η, κατά το ανωτέρω ποσό, προσαύξηση της περιουσίας του, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα αυτού σε 997.259,22 ευρώ και του καταλογίστηκαν, με την πρώτη πράξη, διαφορά κύριου φόρου 433.924,97 ευρώ και πρόσθετος, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, 321.104,48 ευρώ και με τη δεύτερη πράξη, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 39.700,30 ευρώ και πρόσθετη εισφορά λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 27.790,21 ευρώ. Κατά των πράξεων αυτών, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθ.πρωτ.14212/3-7-2014 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών επί της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση. Σύμφωνα με αυτήν, κατόπιν συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και αφού λήφθηκαν υπόψη σχετικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, έγινε δεκτό ότι η εντολή εκτελέσεως εμβάσματος που φέρει ημερομηνία 14-7-2010 δόθηκε από τη σύζυγο του προσφεύγοντος, ότι τόσο ο λογαριασμός της Τράπεζας όσο και αυτός της Τράπεζα BANK (LUXEMBOURG) ήταν κοινός του προσφεύγοντος και της συζύγου του και ότι επομένως τα εμβασθέντα ποσά πρέπει να επιμεριστούν ισομερώς μεταξύ των συζύγων. Επίσης, έγινε δεκτό ότι στο διαθέσιμο υπόλοιπο προηγούμενων ετών πρέπει να προστεθεί και το συνολικό ποσό των 8.790,32 ευρώ, που αφορά τόκους καταθέσεων, μερισμάτων κλπ και έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς. Ενόψει τούτων, τροποποιήθηκαν οι ως άνω πράξεις και προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντος από ελευθέρια επαγγέλματα σε 469.461,88 ευρώ και συνολικά (περιλαμβανομένου του δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και εκμίσθωση ακινήτων) σε 488.468,90 ευρώ και καταλογίστηκε σε βάρος του

διαφορά κύριου φόρου ύψους 204.965,05 ευρώ, πρόσθετος φόρος, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ύψους 151.674,14 ευρώ, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 19.348,69 ευρώ και πρόσθετη εισφορά, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ύψους 13.677,13 ευρώ. Ήδη ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή, όπως αυτή παραδεκτώς αναπτύσσεται με το κατατεθέν υπόμνημα, αμφισβητεί τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης κατά το μέρος που βλάπτεται και ζητά την ακύρωσή της.

5. Επειδή, ενόψει των διατάξεων και σκέψεων που προεκτέθηκαν, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη ότι, όπως προκύπτει από τα έγγραφα της Τράπεζας που εστάλησαν στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, κατόπιν του 6437/13-3-2014 πληροφοριακού εγγράφου του τελευταίου (βλ. αυτά στο φάκελο της φορολογικής αρχής), τα ένδικα εμβάσματα αφορούν ποσό 500.000 ευρώ το καθένα, τα οποία και εκτελέστηκαν, το πρώτο στις 9-7-2010 και το δεύτερο στις 14-7-2010, δηλαδή πριν την έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3888/2010, κρίνει ότι και με την εκδοχή της φορολογικής αρχής (ανεξάρτητα της νομιμότητάς της) ότι μέσω της εν λόγω μεταφοράς χρημάτων στο εξωτερικό επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ποσού 500.000 ευρώ, η εν λόγω προσαύξηση, εφόσον προέκυψε σε χρόνο που δεν ίσχυε ακόμη η ως άνω διάταξη, δεν υπάγονταν σε φορολόγηση. Επομένως, η 3079/2-10-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, κατά το μέρος που προσβάλλεται, ως ερειδόμενη σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της και πρέπει να ακυρωθεί, 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 αυτεπάγγελο έλεγχο σε περιπτώσεις παράβασης ουσιαστικής διάταξης νόμου, όπως στην προκείμενη περίπτωση που η Διοίκηση προσδίδοντας άλλη έννοια και χρονική έκταση στη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3888/2010, θεώρησε ότι η, μέσω της μεταφοράς χρημάτων στο εξωτερικό, προσαύξηση της περιουσίας του φορολογουμένου υπάγεται σε φορολόγηση και αν ακόμη η προσαύξηση προέκυψε πριν την 30-9-2010.

6. Επειδή, μετά από αυτά, πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη προσφυγή ανεξάρτητα από τους λόγους που περιέχει, να ακυρωθεί, κατά το μέρος που προσβάλλεται, η 3079/2-10-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων

Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, να αποδοθούν στον προσφεύγοντα τα παράβολα, συνολικού ύψους 3.794,01 ευρώ, που κατέβαλε (αρ.277 παρ.9 του Κ.Δ.Δ), και κατ' εκτίμηση των ένδικων περιστάσεων, να απαλλαγεί το Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του προσφεύγοντος (αρ.275 παρ.1 τελευτ. εδαφ. του Κ.Δ.Δ).

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει, κατά το μέρος που προσβάλλεται, την 3079/2-10-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

Αποδίδει στον προσφεύγοντα τα παράβολα συνολικού ύψους τριών χιλιάδων επτακοσίων ενενήντα τεσσάρων ευρώ και ενός λεπτού (3.794,01) που κατέβαλε.

Απαλλάσσει το Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του προσφεύγοντος.

Κρίθηκε και αποφασίσθηκε στην Αθήνα στις 19 Μαΐου 2015 και δημοσιεύθηκε στον ίδιο τόπο, στο ακροατήριο του Δικαστηρίου, σε έκτακτη δημόσια συνεδρίαση στις 9 Ιουνίου 2015.

Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

ΑΓΓΕΛΙΚΗ ΜΑΡΑΓΚΟΥ-ΖΟΥΓΑΝΕΛΗ ΣΤΕΦΑΝΙΑ ΓΙΑΝΝΟΥΛΗ

Ο ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΟΛΙΟΠΟΥΛΟΣ

Γ.Π.