



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

Καλλιθέα 23-02-2016

Αριθμός απόφασης:553

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :2131604582
ΦΑΞ : 2131604567

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις από 27/10/2015 και με αριθμούς πρωτοκόλλουενδικοφανείς προσφυγές του, ΑΦΜ, κατοίκου (κατά το τελευταίο υπόμνημά του) εξωτερικού και κατά τις προσφυγές του Πειραιά,, κατά των: Α.1. με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2010, με την οποία καταλογίστηκε στον

προσφεύγοντα κύριος φόρος€ πλέον πρόσθετος φόρος€ ήτοι συνολικό ποσό€,

Α.2. με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς άρθρου 5 Ν.3833/2010 που αφορά το οικον. έτος 2010, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα έκτακτη εισφορά€ πλέον πρόσθετος φόρος€ ήτοι συνολικό ποσό€. Τις παραπάνω πράξεις ο προσφεύγων προσέβαλλε ενώπιον της Υπηρεσίας με την με αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενδικοφανή προσφυγή του.

Β. με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2012, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος€ πλέον πρόσθετος φόρος€ , εισφορά αλληλεγγύης€ πλέον πρόσθετος φόρος€ ήτοι συνολικό ποσό€. Την παραπάνω πράξη ο προσφεύγων προσέβαλλε ενώπιον της Υπηρεσίας με την με αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενδικοφανή προσφυγή του.

Γ. 1. με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορά το οικον. έτος 2011, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος€ πλέον πρόσθετος φόρος€ ήτοι συνολικό ποσό€,

Γ.2. με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 5 Ν.3833/2010 που αφορά το οικον. έτος 2011, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ειδική εισφορά αλληλεγγύης€ πλέον πρόσθετος φόρος€ ήτοι συνολικό ποσό€. Τις παραπάνω πράξεις ο προσφεύγων προσέβαλλε ενώπιον της Υπηρεσίας με την με αρ. πρωτ.Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενδικοφανή προσφυγή του.

Τα προσκομιζόμενα με τις ενδικοφανείς προσφυγές σχετικά έγγραφα.

2. Τις παραπάνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 18-09-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

3. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

4. Την από 18-02-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί των από 27/10/2015 και με αριθμούς πρωτοκόλλου ενδικοφανών προσφυγών του, οι οποίες κατατέθηκαν 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:

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου διενεργηθέντος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επ' αφορμή της αποστολής από τον προσφεύγοντα εμβασμάτων στο εξωτερικό μέσω της Τράπεζας ALPHA BANK το συνολικό ποσό των οποίων, τα έτη 2009,2010,2011 κατ' έλεγχο προέκυψε ως εξής:

Το έτος 2009:€

Το έτος 2010:€

Το έτος 2011:€

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην συνέχεια διενεργηθείσας ανάλωσης (υπολοίπου) κεφαλαίου και μετά την κλήση του προσφεύγοντα για αποστολή στοιχείων με τα με Α.Π./05-02-2014 και με Α.Π./10-03-2010 έγγραφα αιτήματα, καθώς και με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και τα απαντητικά έγγραφα με Α.Π./17-2-2014 και/26-8-2015

που ο προσφεύγων υπέβαλλε, διαπίστωσε ότι το διαθέσιμο υπόλοιπο του προσφεύγοντα οικ. ετών 1998 (διαχ. περίοδος 01-01/31-12-1997) έως και την 31-12-2009 (οικ. έτος 2010) ανήρχετο στο ποσό των 11.151,87€, ποσό που δεν δικαιολογούσε την κτήση των εμβασθέντων κεφαλαίων. Εν συνεχεία, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε ότι δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία για την δικαιολόγηση της διαπιστωθείσας προσαύξησης, προσδιόρισε την προστιθέμενη διαφορά αδήλωτου εισοδήματος προς φορολόγηση (προσαύξηση περιουσίας) βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και των ΠΟΛ 1095/2011 και 1033/2013 για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009 στο ποσό των€, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010 στο ποσό των€ και για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011 στο ποσό των€ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :
«Δυνάμει του υπ. αριθμ.συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Καλλιθέας Αττικής, ο γιός μου, πώλησε το λεπτομερώς περιγραφόμενο σ' αυτό ακίνητο έναντι συνολικού τιμήματοςευρώ (σχετ.1). Την επομένη ημέρα της υπογραφής του ανωτέρω συμβολαίου (05.11.2008), ο γιός μου έδωσε αυτοπροσώπως εντολή στην τράπεζά του (EFG EUROBANK ERGASIAS A.E., σχετ.2), να χρεωθεί ο λογαριασμός του, με αριθμό, με το ποσό τουευρώ, με αντίστοιχη πίστωση του υπ. αριθμ. λογαριασμού που τηρούσα εγώ στην τράπεζα ALPHA BANK (σχετ. 3 και 4).... Από τον λογαριασμό αυτό, όπως βεβαιώνεται στο από 22.04.2013 έγγραφο της τράπεζάς μου (ALPHA BANK, σχετ. 5), προκύπτει ότι το ποσό των εξερχομένων εμβασμάτων, με χρέωση του τηρούμενου στην εν λόγω τράπεζα προαναφερόμενου λογαριασμού μου, ανήλθε τα έτη 2009, 2010 και 2011 στο ύψος των, 171.540,12 καιευρώ αντιστοίχως, δηλαδή συνολικά στο ποσό τουευρώ. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ολόκληρο το ποσό που δυνάμει εμβασμάτων κατατέθηκε από εμένα την τριετία 2009-2011 σε τράπεζες του εξωτερικού, αναλήφθηκε από τον συγκεκριμένο λογαριασμό που τηρούσα στην τράπεζα ALPHA BANK και το οποίο είχε νομίμως περιέλθει σε εμένα. Ενόψει των ανωτέρω είναι προφανές ότι δικαιολογείται απόλυτα και κατά νόμιμο τρόπο η προέλευση των χρημάτων που απέστειλα σε τράπεζες του εξωτερικού και συνεπώς δεν τίθεται καν ζήτημα εκδόσεως, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013, πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

«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 του άρθρου 4 του ν.2238/1994, 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 πρόσοδος που δεν έχει τα ανωτέρω 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, δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και επομένως, μέχρι τη θέσπιση της εν λόγω ρύθμισης, δεν υπαγόταν σε φορολόγηση «ως εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ.2 του άρθρου 4». Η εν λόγω νέα ουσιαστική (και όχι διαδικαστική) διάταξη

που, όπως προεκτέθηκε, άρχισε να ισχύει από **30.09.2010**, ημερομηνία που δημοσιεύθηκε ο ν. 3888/2010 στην Εφημερίδα, **υπάγει σε φορολόγηση την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργείται μετά την ημερομηνία ισχύος αυτής (Διοικ. Εφ. Αθ.2829, 2858,2886/2015, AD HOC).**

Ακόμη, από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται ότι για να θεωρηθεί η προσαύξηση περιουσίας ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών πρέπει αφενός πράγματι να υφίσταται προσαύξηση περιουσίας (κινητής ή ακίνητης οποιασδήποτε μορφής), με την έννοια ότι περιήλθαν στην περιουσία του προσώπου περιουσιακά στοιχεία τα οποία μέχρι της περιελεύσεως δεν αποτελούσαν κατά νόμο δικά του περιουσιακά στοιχεία και αφετέρου να είναι αδύνατο να εξακριβωθεί η πηγή ή αιτία, από την οποία προήλθε αυτή (προσαύξηση). Ακόμη, από την ίδια διάταξη συνάγεται ότι σε περίπτωση που διαπιστωθεί προσαύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου, ο τελευταίος προκειμένου αυτή να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, έχει το δικαίωμα να επικαλεσθεί οποιονδήποτε από τους τρεις ή και τους τρεις **διαζευκτικά** προβλεπόμενους από την λόγω διάταξη τρόπους δικαιολόγησης της προσαύξησης της περιουσίας του. Από αυτά παρέπεται ότι εφόσον ο φορολογούμενος επικαλεσθεί και αποδείξει είτε ότι δεν υπήρξε πράγματι προσαύξηση της περιουσίας του είτε ότι αυτή δεν οφείλεται σε απόκτηση «κρυφού» εισοδήματος αλλά προήλθε από άλλη νόμιμη αιτία και ανεξάρτητα από το εάν η τελευταία ενδεχομένως παράγει ή μη άλλου είδους φορολογική υποχρέωση, η φορολογική αρχή δεν μπορεί νομίμως να υπαγάγει την «προσαύξηση» αυτή στο ρυθμιστικό πεδίο των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, διότι ελλείπουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης.

Ακολουθώντας, όπως γίνεται δεκτό και από τη νομολογία (Διοικ. Εφετ. Αθ. 2828/2015), η μεταφορά χρημάτων σε τράπεζα του εξωτερικού (έμβασμα), η οποία αποτελεί μεμονωμένη τραπεζική συναλλαγή, προϋποθέτει την ύπαρξη τραπεζικών καταθέσεων στην ημεδαπή, αποτελεί δε νόμιμο δικαίωμα διαχείρισης και προστασίας της περιουσίας του φορολογουμένου. Εξάλλου, οι φορολογικές αρχές, στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης στα στοιχεία των τραπεζών για τη διαπίστωση τόσο της ύπαρξης τραπεζικών καταθέσεων, όσο και του περιεχόμενου τους και επομένως και δυνατότητα, καθ' οιονδήποτε χρόνο, ελέγχου της νομιμότητας του σχηματισμού κάποιου τραπεζικού λογαριασμού. Επομένως, το εμβαζόμενο ποσό, το οποίο κατά τα συνήθως συμβαίνοντα σχηματίζεται από τη συλλογή καταθέσεων, όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί μέσα στο χρόνο, ως υπαρκτό και γνωστό, **δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ώστε να θεωρείται 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 μεμονωμένη τραπεζική «ταμειακή» συναλλαγή και χωρίς τη σύγκρισή της με την προηγούμενη πραγματική ταμειακή κατάσταση του φορολογουμένου, δεν μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να χαρακτηριστεί ως «προσαύξηση» περιουσίας».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μη νόμιμαπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημά μου του ένδικου οικ. έτους στο ποσό των, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, όπως το δεύτερο και τελευταίο εδάφιο της προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010. **Τούτο διότι η**

αποστολή εμβάσματος στο εξωτερικό κατά την διάρκεια που δεν ίσχυε η διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 δεν συνιστούσε «εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ.2 του άρθρου 4» του ν.2238/1994. Περαιτέρω και με την εκδοχή, την οποία ρητώς αποκρούω, ότι είναι κατ' αρχήν εφαρμοστέα στο πρόσωπό μου η διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, όπως το δεύτερο και τελευταίο εδάφιο της προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010, και πάλιν η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί, αφού ολόκληρο το ποσό εμβάσματος που απέστειλα στο εξωτερικό προέρχεται από τραπεζικό λογαριασμό μου και συνεπώς **δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ώστε να θεωρείται 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.**

Ακολουθώντας και επικουρικά όπως και υποστήριξα ενώπιον της υπηρεσίας που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, ολόκληρο το ποσό του εμβάσματος που απέστειλα στο εξωτερικό προέρχεται από κεφάλαιο που σχηματίστηκε νόμιμα και συγκεκριμένα ως ακολούθως: Δυνάμει του υπ. αριθμ.συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Καλλιθέας Αττικής, ο γιός μου, πώλησε το λεπτομερώς περιγραφόμενο σ' αυτό ακίνητο έναντι συνολικού τιμήματοςευρώ (σχετ.1). Την επομένη ημέρα της υπογραφής του ανωτέρω συμβολαίου (05.11.2008), ο γιός μου έδωσε αυτοπροσώπως εντολή στην τράπεζά του (EFG EUROBANK ERGASIAS A.E., σχετ.2), να χρεωθεί ο λογαριασμός του, με αριθμό, με το ποσό του, με αντίστοιχη πίστωση του υπ. αριθμ. λογαριασμού που τηρούσα εγώ στην τράπεζα ALPHA BANK (σχετ. 3 και 4).

Όπως προκύπτει από την από 22.04.2013 βεβαίωση της τράπεζάς μου (ALPHA BANK, σχετ. 5), το ποσό των εξερχομένων εμβασμάτων, με χρέωση του τηρούμενου στην εν λόγω τράπεζα προαναφερόμενου λογαριασμού μου (....., ανήλθε τα έτη 2009, 2010 και 2011 συνολικά στο ποσό τουευρώ. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ολόκληρο το ποσό που δυνάμει εμβασμάτων κατατέθηκε από εμένα την τριετία 2009-2011 σε τράπεζες του εξωτερικού και συνεπώς και το επίδικο, αναλήφθηκε από τον συγκεκριμένο λογαριασμό που τηρούσα στην τράπεζα ALPHA BANK και το οποίο είχε νομίμως περιέλθει σε εμένα. Σημειώνω, ακόμη, ότι όπως προκύπτει από την ίδια την έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, αποδέκτης όλων των εμβασμάτων ήμουν ό ίδιος, **δηλαδή πρόκειται για απλή μεταφορά χρημάτων από ένα λογαριασμό μου σε άλλο λογαριασμό μου.** Κατά συνέπεια η εκ μέρους δικαιούχου μεταφορά χρημάτων από τον ένα λογαριασμό του σε άλλο λογαριασμό του δεν συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του, αφού δεν μεταβάλλεται η περιουσιακή του κατάσταση. Με άλλα λόγια **ουδεμία επήλθε μεταβολή της περιουσιακής μου κατάστασης με την μεταφορά ποσού χρημάτων από ένα λογαριασμό που τηρούσα σε Ελληνική Τράπεζα σε άλλο λογαριασμό που τηρούσα σε τράπεζα του Εξωτερικού, όπως θα συνέβαινε εάν είχα μεταφέρει χρήματά μου από μία Ελληνική τράπεζα σε άλλη Ελληνική τράπεζα.** Εάν η προσαύξηση αυτή επέρχεται μόνο με την μεταφορά χρημάτων σε τράπεζα του εξωτερικού και μάλιστα χώρας της Ε.Ε, όπως στην προκείμενη περίπτωση για ένα σημαντικό μέρος του ποσού που εμβάσθηκε, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως ερχόμενη σε αντίθεση με το πρωτογενές και παράγωγο ενωσιακό δίκαιο, αφού κατ' ουσίαν θεσπίζει εμπόδια στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων και σε κάθε περίπτωση θεσπίζει δυσμενή

διάκριση μεταξύ Ελληνικών Τραπεζών και Τραπεζών που εδρεύουν σε άλλες χώρες της Ε.Ε. Προσαύξηση περιουσίας υφίσταται κατ' αρχήν μόνο σε περίπτωση πρωτογενούς καταθέσεως και **ΟΧΙ** επί μετακινήσεως καταθέσεων. Εάν η απλή μετακίνηση χρημάτων από ένα τραπεζικό λογαριασμό σε ένα άλλο ατομικό λογαριασμό συνιστούσε προσαύξηση περιουσίας και δεν αρκούσε για την δικαιολόγησή του το αυταπόδεικτο, άλλωστε, γεγονός της προηγούμενης κατάθεσης, τότε κάθε τέτοια μετακίνηση θα υπέκειτο σε φόρο εισοδήματος και βεβαίως όχι μόνο η μετακίνηση χρημάτων που έλαβε χώρα με την αποστολή εμβάσματος σε τραπεζικό ίδρυμα χώρας του εξωτερικού. Είναι προφανές ότι η απλή μετακίνηση περιουσιακών στοιχείων σε καμία περίπτωση δεν οδηγεί αυτή καθαυτή σε προσαύξηση περιουσίας και συνεπώς η πρώτη προσβαλλόμενη είναι και για τον λόγο αυτό μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί. Επισημαίνω ότι η διάταξη του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 θεωρεί ως φορολογητέο εισόδημα την προσαύξηση περιουσίας, χωρίς να προβαίνει σε προσδιορισμό των περιπτώσεων που συνιστούν προσαύξηση, κρίνοντας προδήλως και ορθώς ότι αυτό είναι ζήτημα πραγματικό και θα κριθεί σε πρώτο επίπεδο από τη φορολογική Διοίκηση και σε επόμενο από τα αρμόδια δικαστήρια. Κατά συνέπεια η άποψη που θέλει κάθε αποστολή εμβάσματος στο εξωτερικό να συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του αποστείλαντος το έμβασμα, δεν απηχεί νομοθετική ρύθμιση.

Σημειώνω, ότι το ποσό χρημάτων που έλαβε ο γιός μου, από την πώληση του ανωτέρω ακινήτου του, έχει νομίμως δηλωθεί από αυτόν με την φορολογική του δήλωση εισοδήματος, του οικείου οικονομικού έτους (2009), όπως τούτο προκύπτει από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της δηλώσεώς του **(σχετ. 6)**.

Από τα προεκτεθέντα αποδεικνύεται πλήρως ότι το ποσό του επίμαχου εμβάσματος δεν μπορεί να υπαχθεί στο φορολογικό καθεστώς του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 διότι ουδόλως εμπίπτει στο ρυθμιστικό πεδίο των διατάξεων αυτού αλλά και υπό την εκδοχή ότι εμπίπτει διότι ουδεμία επαύξηση της περιουσίας μου σημειώθηκε, σε κάθε δε περίπτωση πρόκειται για ποσό το οποίο έχει εμφανή πηγή προέλευσης. Συνακόλουθα, εσφαλμένα ο Προϊστάμενος του ΚΕΦΟΜΕΠ προέβη στην έκδοση σε βάρος μου της πρώτης προσβαλλόμενης πράξης, με την οποία μου επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος.».

1. ΕΙΣΗΓΗΣΗ

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ,η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις που διατύπωσε ο υπόχρεος μετά την κλήση του σε ακρόαση, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων , εισηγούμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή ο προσφεύγων απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό που ανά διαχειριστική περίοδο έχουν ως εξής:

Χρήση	Συνολική αξία εμβασμάτων	Σύνολο εμβασμάτων	Χώρα μεγαλύτερου εμβάσματος
2009		29	GB ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΤΑΝΙΑ
2010		35	GB ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΤΑΝΙΑ
2011		39	CA ΚΑΝΑΔΑΣ

ΣΥΝΟΛΑ		103	
---------------	-------	------------	--

Επειδή βάσει της έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναλυτικότερα τα ποσά των παραπάνω χρηματικών εμβασμάτων έχουν ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010 (ΧΡΗΣΗ 2009)

	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΗΜ/ΝΙΑ</u>	<u>ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>	<u>ΝΟΜΙΣ ΜΑ</u>	<u>ΧΩΡΑ ΠΡΟΡΙΣ ΜΟΥ</u>	<u>ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ</u>	<u>ΚΩΔ.ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΗ</u>
1.	ALPHA	19/1/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
2.	ALPHA	19/1/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
3.	ALPHA	19/1/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
4.	ALPHA	17/2/2009	.....	.....	EUR	DE	.....	COBADEFFXXX
5.	ALPHA	4/6/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
6.	ALPHA	22/5/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
7.	ALPHA	6/3/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	NOSCCATTXXX
8.	ALPHA	6/5/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
9.	ALPHA	18/6/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
10.	ALPHA	7/3/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
11.	ALPHA	13/7/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
12.	ALPHA	13/7/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
13.	ALPHA	13/7/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
14.	ALPHA	8/12/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
15.	ALPHA	8/12/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
16.	ALPHA	27/8/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
17.	ALPHA	9/10/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
18.	ALPHA	10/12/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
19.	ALPHA	22/10/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
20.	ALPHA	22/10/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
21.	ALPHA	11/6/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
22.	ALPHA	11/6/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX

23.	ALPHA	11/12/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
24.	ALPHA	20/11/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
25.	ALPHA	20/11/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
26.	ALPHA	20/11/2009	.....	.....	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
27.	ALPHA	26/11/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
28.	ALPHA	12/4/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
29.	ALPHA	22/12/2009	.....	.....	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011 (ΧΡΗΣΗ 2010)

	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΗΜ/ΝΙΑ</u>	<u>ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>	<u>ΝΟΜΙΣΜ Α</u>	<u>ΧΩΡΑ ΠΡΟΟΡΙΣ ΜΟΥ</u>	<u>ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ</u>	<u>ΚΩΔ.ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΗ</u>
1.	ALPHA	14/1/2010	.....	..... ...	EUR	GB	.....	BARCGB22XXX
2.	ALPHA	14/1/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
3.	ALPHA	14/1/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
4.	ALPHA	18/1/2010	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
5.	ALPHA	22/1/2010	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
6.	ALPHA	2/4/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
7.	ALPHA	3/8/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
8.	ALPHA	16/3/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
9.	ALPHA	24/3/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
10.	ALPHA	30/3/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
11.	ALPHA	4/1/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
12.	ALPHA	4/7/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
13.	ALPHA	4/12/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
14.	ALPHA	26/4/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	

								ROYCCAT2XXX
15.	ALPHA	5/4/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
16.	ALPHA	6/3/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
17.	ALPHA	6/3/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
18.	ALPHA	6/3/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
19.	ALPHA	6/9/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
20.	ALPHA	6/11/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	NOSCCATTXXX
21.	ALPHA	23/6/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
22.	ALPHA	23/6/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
23.	ALPHA	23/6/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
24.	ALPHA	27/7/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
25.	ALPHA	27/7/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
26.	ALPHA	27/9/2010	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
27.	ALPHA	29/9/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
28.	ALPHA	30/9/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
29.	ALPHA	21/10/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX

30.	ALPHA	11/1/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
31.	ALPHA	16/11/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
32.	ALPHA	12/9/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
33.	ALPHA	12/9/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
34.	ALPHA	13/12/2010	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
35.	ALPHA	23/12/2010	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)

	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΗΜ/ΝΙΑ</u>	<u>ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>	<u>ΝΟΜΙΣΜΑ</u>	<u>ΧΩΡΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ</u>	<u>ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ</u>	<u>ΚΩΔ.ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΗ</u>
1.	ALPHA	1/7/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
2.	ALPHA	1/7/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
3.	ALPHA	1/10/2011	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
4.	ALPHA	18/1/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
5.	ALPHA	20/1/2011	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
6.	ALPHA	26/1/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX

7.	ALPHA	3/9/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
8.	ALPHA	3/9/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
9.	ALPHA	14/4/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
10.	ALPHA	14/4/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
11.	ALPHA	5/2/2011	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
12.	ALPHA	5/2/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
13.	ALPHA	19/5/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
14.	ALPHA	23/5/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
15.	ALPHA	25/5/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
16.	ALPHA	27/5/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
17.	ALPHA	6/1/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
18.	ALPHA	6/2/2011	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
19.	ALPHA	21/6/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
20.	ALPHA	7/7/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
21.	ALPHA	7/7/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
22.	ALPHA	7/8/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
23.	ALPHA	19/7/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
24.	ALPHA	19/7/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
								

25.	ALPHA	20/9/2011		...	GBP	GB		MIDLGB22XXX
26.	ALPHA	30/9/2011	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
27.	ALPHA	14/10/2011 1	.....	..... ...	GBR	GB	.....	MIDLGB22XXX
28.	ALPHA	14/10/2011 1	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
29.	ALPHA	14/10/2011 1	.....	..... ...	CAD	CA	.....	ROYCCAT2XXX
30.	ALPHA	11/1/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
31.	ALPHA	11/7/2011	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
32.	ALPHA	11/7/2011	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
33.	ALPHA	11/7/2011	.....	..... ...	USD	CH	.....	PICTCHGGXXX
34.	ALPHA	16/11/2011 1	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
35.	ALPHA	15/12/2011 1	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
36.	ALPHA	15/12/2011 1	.....	..... ...	GBP	GB	.....	MIDLGB22XXX
37.	ALPHA	15/12/2011 1	.....	..... ...	GBP	GBP	.....	MIDLGB22XXX
38.	ALPHA	22/12/2011 1	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX
39.	ALPHA	27/12/2011 1	.....	..... ...	CAD	CA	.....	BOFMCAM2XXX

Τα ποσά που ήταν σε CAD (καναδικά δολάρια) και GBP (λίρες Μ. Βρετανίας) μετατράπηκαν από τον έλεγχο σε ευρώ σύμφωνα με την κατάσταση που δόθηκε στον έλεγχο από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων-(Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης).

Επειδή: α) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994): «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.»

Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010).

β) Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1095/Αθήνα, 29 Απριλίου 2011 διαταγή του Υπ. Οικονομικών «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, ορίστηκε ότι:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « 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.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 **αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα.** Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή **και καθορίζεται ότι ο**

φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

...9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

11. 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.»

γ) Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1033/Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011, σχετικά με τις δωρεές δόθηκαν οι εξής διευκρινήσεις «**25. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά από εκπρόθεσμες δωρεές, γονικές παροχές.**

Οι άτυπες δωρεές και γονικές παροχές χρηματικών ποσών γίνονται δεκτές, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία φορολογική δήλωση (εισοδήματος ή δωρεάς), **κατ' εξαίρεση των όσων ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΕ**, επειδή αφορούν εμβάσματα που δεν εμπίπτουν στην έννοια των τεκμηρίων (άρθ. 15, 16, 17, 18 και 19 ΚΦΕ). Ελέγχεται όμως το πραγματικό γεγονός της δωρεάς (π.χ. **κίνηση λογαριασμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος**). **Για το δωρητή συντρέχει υποχρέωση δήλωσης του χρηματικού ποσού με συμπληρωματική δήλωση του έτους που έκανε τη δωρεά (άρθ.17 ΚΦΕ), προκειμένου να ελεγχθεί εάν είχε τη**

δυνατότητα να την καλύψει, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΕ .

Επισημαίνουμε ότι σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1042/1993 και Ε. 752/Εγκ. 7 /22.1.1979 διαταγές, για την αναγνώριση των ποσών αυτών που προέρχονται από δωρεά θα εξετάζεται πρώτα αν η δωρεά είναι πραγματική. Εφόσον διαπιστώνεται ότι η δωρεά είναι εικονική και εμφανίζεται για την καταστράτηγηση των διατάξεων περί τεκμηρίων, δεν θα λαμβάνεται υπόψη. Προς τούτο θα ερευνάται αν ο δωρητής είχε την οικονομική δυνατότητα να χορηγήσει αυτή.

Εξάλλου σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με τα ισχύοντα στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών, χρόνος φορολογίας για τις άτυπες δωρεές και γονικές παροχές είναι ο χρόνος σύστασης αυτών, δηλαδή - εν προκειμένω - ο χρόνος παράδοσης των χρηματικών ποσών. Εφόσον με την υποβολή της οικείας δήλωσης φόρου δωρεάς δεν μπορεί να αποδειχθεί ο αληθής χρόνος σύστασης της δωρεάς - γονικής παροχής, κατ' αρχήν ο αναλογών φόρος δωρεάς θα υπολογισθεί με τα ισχύοντα κατά τον αναγραφόμενο στη δήλωση χρόνο σύστασης της δωρεάς. Εάν κατά τον έλεγχο της υπόθεσης φόρου δωρεάς - γονικής παροχής διαπιστωθεί με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. μεταφορά χρηματικών ποσών από και προς λογαριασμό) ότι η παράδοση των χρηματικών ποσών έγινε σε διαφορετικό χρόνο, ακολουθούνται οι σχετικές διαδικασίες για την έκδοση πράξης επιβολής φόρου.

Σε κάθε περίπτωση, για τη δικαιολόγηση των εμβασμάτων θα λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα ή ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα (π.χ. δωρεές, κληρονομίες, γονικές παροχές κλπ) που έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαχτεί και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα δικαιολογητικά.».

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε την αίτηση μεταφοράς, το ειδοποιητήριο συναλλαγής όπου αποδεικνύεται ότι στις 4-11-2008 οαιτήθηκε την μεταφορά του ποσού των€ από τον λογαριασμό GRμε δικαιούχο τοστον λογαριασμό GR ALPHA BANK με δικαιούχο τον Πειραιάς, με ημερομηνία πίστωσης του λογ/σμού του την 5-11-2008.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι το ποσό των€ είναι μέρος του ποσού€ που εισέπραξε οβάσει του με αρ.συμβολαίου της συμβολαιογράφου Καλλιθέας από την πώληση ακινήτου στην Εκάλη Αττικής στο

Επειδή για την μεταφορά του ποσού των€ από τονστονδεν επεδείχθη δήλωση δωρεάς.

Επειδή από την από 22-4-2013 (επιστολή αρ. .../2013) βεβαίωση της τραπεζής ALPHA BANK βεβαιώνεται ότι το συνολικό ποσό των εξερχομένων εμβασμάτων προς τράπεζες του εξωτερικού με χρέωση του λογαριασμού τουNoσε ευρώ που τηρείται στο ναυτιλιακό κατάστημα της τραπεζής ανήλθε κατά το έτος 2009 στο ποσό των ευρώ, αντίστοιχα το έτος 2010 σε ευρώκαι αντίστοιχα στο έτος 2011 στο ποσό των ευρώ

Επειδή κατά τα έτη 2010 και 2011 το ποσό που προκύπτει από τις παραπάνω βεβαιώσεις υπολείπεται αυτό που προκύπτει από την κατάσταση που έχει στην διάθεσή του ο έλεγχος, η οποία παρατίθεται παραπάνω, πράγμα που αποδεικνύει

ότι υφίστανται και άλλοι λογαριασμοί εξερχομένων εμβασμάτων πλήν του αναφερομένου GRALPHA BANK με δικαιούχο τονπου πιστώθηκε το ποσό των του οποίου άλλωστε η νόμιμη αιτία (κτήση) δεν προκύπτει από κάποιο επίσημο έγγραφο (πχ δήλωση δωρεάς).

Επειδή αναλυτικά αναφέρεται από τον έλεγχο ότι:

1.Από το συμβόλαιο που προσκομίσθηκε με αριθμό της συμβολαιογράφου Καλλιθέας, το οποίο αναφέρεται σε πώληση ακινήτου του γιού του προσφεύγοντα, έναντι ποσού 3.....€, προκύπτει ότι ο γιός τουεισέπραξε σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου τα κάτωθι ποσά:

α) στις,δηλαδή κατά την ημέρα σύνταξης του συμβολαίου σε μετρητά ποσό€

β) στις 31/10/2008 ποσό€ δια της υπ' αριθμόν-0 ισόποσης επιταγής της Εθνικής Τράπεζας Ελλάδος

γ) στις 31/3/2009 ποσό€

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δήλωση δωρεάς από την οποία να προκύπτει η νόμιμη μεταφορά του ποσού των€ στις 4-11-2008 από τον λογαριασμό του υιού του GR, στον δικό του λογαριασμό GR ALPHA BANK.

2. Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αποδείξεις , ώστε να στοιχειοθετείται ,από την κίνηση των λογαριασμών του γιού του και του ελεγχόμενου, ότι τα εμβάσματα είναι από τα χρήματα της πώλησης του ακινήτου του γιού του , ήτοι:

Κατάθεση των συγκεκριμένων μετρητών και της επιταγής που προαναφέρθηκε, καθώς επίσης και την ανάλυση των λογαριασμών από 5/11/2008 έως και την εξαγωγή των εμβασμάτων.

3. Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα αποδεικτικά στοιχεία των συνολικά 103 εμβασμάτων , έτσι ώστε ο έλεγχος να έχει σαφή άποψη των ποσών αναλυτικά καθώς και ο αντίστοιχος λογαριασμός ή λογαριασμοί των δικαιούχων προς τους οποίους αποστάλθηκαν τα εμβάσματα, καθώς επίσης και ο σκοπός αποστολής αυτών στο εξωτερικό .

4.Τέλος δεν ανταποκρίθηκε σε συμπληρωματικό αίτημά της ελέγχουσας Υπηρεσίας στις 8/3/2015 με αριθμό πρωτοκόλλου/10-3-2015 , με το οποίο καλείτο να προσκομίσει αναλυτική κατάσταση κίνησης του λογαριασμού με αριθμό της Τράπεζας EUROBANK ERGASIAS ,του υιού του, από 3/11/2008 μέχρι και 31/12/2011 ,καθώς και αναλυτική κατάσταση κίνησης του δικού του λογαριασμού στην ALPHA BANK από 3/11/2008 μέχρι και 31/12/2011.

Επειδή ο προσφεύγων κλήθηκε με την αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 12193 ΕΞ2016 ΕΜΠ, 19-1-2016 κλήση για αποστολή στοιχείων και σε έγγραφη ακρόαση προκειμένου να προσκομίσει: **1.** Ακριβή αντίγραφα αδιάλειπτων κινήσεων των εκ των τραπεζικών λογαριασμών του εξελθόντων εμβασμάτων την περίοδο από 04-11-2008 έως 31-12-2011, από τα οποία να προκύπτει ότι τα εμβασθέντα ποσά στο εξωτερικό που αναφέρονται στην από 18-9-2015 έκθεση ελέγχου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. την περίοδο 01-01-2009/31-12-2011 προέρχονται από τη πίστωση του λογαριασμού σας με το ποσό των€ την 4-11-2008, από λογαριασμό του υιού του**2.** Αποδεικτικά κατάθεσης του τιμήματος από την επικαλούμενη πώληση του ακινήτου στον λογαριασμό του υιού του, από τον οποίο να προκύπτει σαφώς ότι έγινε η χρέωση των€ την 4-11-2008 (μεταφορά). **3.** Σε περίπτωση που ο λογαριασμός χρέωσης είναι διαφορετικός από τον λογαριασμό κατάθεσης του τιμήματος της πώλησης την

αντίστοιχη μεταφορά στον λογαριασμό αυτόν. **4.** Πιθανή δήλωση δωρεάς για το ποσό αυτό των€ από τον υιό του προς αυτόν. **5.** Εφόσον δεν έχει κατατεθεί δήλωση δωρεάς για το ποσό αυτό να αιτιολογήσει ειδικά. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην παραπάνω κλήση προσκόμισε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 16574 ΕΙ 2016/17-2-2016 απαντητικό υπόμνημα, όπου προς αιτιολόγηση της μεταφοράς του ποσού των€ από τον λογαριασμό του υιού του, στο οποίο για την μεταφορά επικαλέστηκε τα ήδη προσκομισθέντα τραπεζικά έγγραφα, ισχυρίστηκε ότι έγινε προς διασφάλιση και προστασία του υιού του ο οποίος μετέπειτα κατά τα εμφανιζόμενα συμβόλαια κλπ προέβη σε ζημιολόγηση αγοροπωλησία ακινήτου (μέσω της εταιρείαςγια την οποία προσκόμισε έγγραφα βάσει των οποίων είχε την ιδιοκτησία των μετοχών), ενώ σύμφωνα με τα λεγόμενα του προσφεύγοντα ο υιός του προέβαινε σε αλόγιστες σπατάλες. Ωστόσο δεν προσκομίστηκε το Νο1 αιτούμενο κρίσιμο στοιχείο , ενώ απουσία του στοιχείου αυτού παραμένει αδιευκρίνιστο το Νο 3 αιτούμενο στοιχείο, ενώ δεν γίνεται μνεία δωρεάς (Νο 4 και 5 στοιχεία).

Επειδή, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος του προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ. Γ΄ Πειραιά, ο έλεγχος προέβη στον υπολογισμό κεφαλαίου προς ανάλωση βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων του από το οικονομικό έτος 1998 (χρήση 1997) έως το οικονομικό έτος 2002 (χρήση 2001), σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 16-19 του Ν.2238/94, το υπόλοιπο κεφαλαίου προηγούμενων ετών στις 31/12/2009 ήταν€ το οποίο και ελήφθη υπόψη ως εισόδημα που διέθετε ο προσφεύγων. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003-2010.

Επειδή ελλείπει των ανωτέρω στοιχείων που θα απεδείκνυαν την πηγή της προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, το βάρος της απόδειξης της οποίας φέρει ο προσφεύγων, καθώς ο έλεγχος απέδειξε την μη αιτιολογημένη προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, καθώς τα εμβασθέντα ποσά του προσφεύγοντος συγκρίθηκαν από τον έλεγχο με τα

νομίμως κτηθέντα και δηλωμένα ποσά του από το έτος 1997 και προέκυψε υπόλοιπο κεφαλαίου **στις 31/12/2009 μόλις€.**

Επειδή τα ποσά των εμβασμάτων που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως μη αιτιολογημένη πηγή προσαύξησης περιουσίας, ελλείπει της κίνησης του λογαριασμού δεν προκύπτει ότι αποτελούν μέρος των€ που μεταφέρθηκαν στον λογαριασμό GR.....ALPHA BANK με δικαιούχο τον, με ημερομηνία πίστωσης του λογ/σμού του την 5-11-2008, καθώς μόνον από την κίνηση του λογαριασμού που να αποδεικνυόταν ότι το πιστωθέν ποσό των€ υπήρχε ως υπόλοιπο του λογαριασμού των εμβασμάτων εωσότου εμβασθεί και ότι ο λογαριασμός αυτός δεν περιελάμβανε ούτε τροφοδοτήθηκε με άλλα (επιπλέον), μη δικαιολογημένα χρηματικά ποσά που συνιστούν κατ' εφαρμογή των ίδιων διατάξεων προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή συνεπεία των ανωτέρω, ορθά κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι τα ποσά των εμβασμάτων του παρατιθεμένου πίνακα, πράγματι αποδεικνύουν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και των ΠΟΛ 1095/2011 και 1033/2013 **της οποίας ελλείπει άλλων στοιχείων, ο χρόνος προσδιορίζεται την στιγμή της διαπίστωσης της ύπαρξής της**, δηλαδή τον χρόνο του εκάστοτε εμβάσματος.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ο προσφεύγων ενώπιον της Υπηρεσίας μας πρέπει να προσκομίσει πλήρη απόδειξη της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, ενώ εκλείπει των στοιχείων αυτών πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός ως αναπόδεικτος.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφθούν στο σύνολό τους οι από 27-10-2015 και με αριθμούς πρωτοκόλλουενδικοφανείς προσφυγές του, με ΑΦΜ

Φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης :

A/A	Αριθμός πράξης Δ.Ο.Υ.	Ημερομηνία πράξης Δ.Ο.Υ.	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου Δ.Ε.Δ.	Ποσό πρόσθετου φόρου Δ.Ε.Δ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ Δ.Ε.Δ.
1.	1488	15/9/2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	.....	.....	.....	.....	.....
2.	1445	15/9/2015	ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΡΘΡΟΥ5 Ν.3833/2010	.....	.....	.....	.....	.....
3.	1489	15/9/2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	.....	.....	.....	.....	.....
4.	1493	15/9/2015	ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 3986/2011	.....	.....	.....	.....	.....
5.	1490	15/9/2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	.....	.....	.....	.....	.....
	1490	15/9/2015	ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	.....	.....	.....	.....	.....
			ΣΥΝΟΛΟ					.....

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).