



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

Καλλιθέα 08-12-2014

Αριθμός απόφασης: 4017

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
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.

Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ κατοίκου κατά της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της με την με αρ. /2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς

αλληλεγγύης ν.3986/2011 του ιδίου Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2011 της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του ιδίου Προϊσταμένου και με της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του ιδίου Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου την με την με αρ. /2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του ιδίου Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2011 την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του ιδίου Προϊσταμένου και με την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του ιδίου Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

3. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
4. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου επιβλήθηκε φόρος ποσού 1.770.908,32 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.416.726,65 ευρώ και με την με αρ. /2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του ιδίου Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 158133,64 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 120.181,56 ευρώ. Με την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του ιδίου Προϊσταμένου επιβλήθηκε φόρος ποσού 159.694,35 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 86.234,94 ευρώ και με την με αριθμό/2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του ιδίου Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.243,02 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 8.231,23 ευρώ Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου εμβασμάτων στις χρήσεις 2009-2011 από τον οποίο προέκυψε κατ' έλεγχο

εφαρμογή της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) «προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία» στις χρήσεις 2010 και 2011.

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

1. Επικαλείται ακυρότητα της διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς θεωρεί αντισυνταγματική την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν 3888/2010 διότι έρχεται σε ευθεία αντίθεση με ρητές διατάξεις του Συντάγματος και συγκεκριμένα με το άρθρο 78 παρ.2 .

2. Επικαλείται πλημμέλειες της ελεγκτικής διαδικασίας διότι α) απορρίφθηκε από τον έλεγχο η δικαιολόγηση ποσού 5.620.660,84 ευρώ τα οποία προέρχονται από μερίσματα του θανόντος πατέρα της και β) δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της ΠΟΛ 1033/2013.

3. Επικαλείται πλημμέλεια της ελεγκτικής διαδικασίας διότι δεν λήφθηκαν υπόψη τα αποδεικτικά έγγραφα που προσκομίσθηκαν με την κατάθεση εγγράφων απόψεων επί του σημειώματος.

4. Επικαλείται πλημμέλεια της ελεγκτικής διαδικασίας διότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα εισοδήματα του θανόντος πατέρα της από την μισθωτή υπηρεσία του καθώς και μερίσματα της εταιρίαςστις χρήσεις 2007 και προηγούμενες

5. Επικαλείται πλημμέλεια της ελεγκτικής διαδικασίας στην εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 19 παρ. 2 του ν 2238/94 .

Επί του 1^{ου} λόγου:

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 επαγγελματών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «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. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους .

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας.

Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά , αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Επί των 2^{ου} και 3^{ου} λόγου:

Επειδή με τις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) προβλέπεται ότι :«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 σε συνέχεια των εγκυκλίων διαταγών [ΠΟΛ 1033/21.2.2013](#) και **ΠΟΛ.:1228** /15.10.2014 του Υπ. Οικ. με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 με τις οποίες παρασχέθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

Περαιτέρω η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα (μετοχές ,τοκομερίδια),καταθέσεις κ.λ.π.(σχετ. η [ΠΟΛ. 1095/2011](#)).

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2238/1994](#) όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64 Ν. 4174/2013](#)).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις **αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.**

Επειδή από το άρθρο 3 του Κ.Φ.Ε. «χρόνος επιβολής του φόρου» προβλέπεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκέμβριου του ίδιου ημερολογιακού έτους. **Στην παραπάνω διάταξη θεμελιώνεται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.**

Α. Σχετικά με τα εμβάσματα εκ λογαριασμών της

Επειδή από την σελίδα 35 των διαπιστώσεων του ελέγχου της από έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι «Τα χρήματα που υπήρχαν στην στον λογαριασμό Ταμιευτηρίου με αρ. και συνδικαιούχους ή ποσό ευρώ 1.514692,70 την, διατηρήθηκαν στον ίδιο λογαριασμό από έως και την ημερομηνία αυτή το υπόλοιπό τους ποσό ευρώ 1325670,00 (.....) εμβάστηκε στο εξωτερικό.»

Επειδή από την με την με αρ. Πρωτ., βεβαίωση της με θέμα «προθεσμιακός λογαριασμός/ ή βεβαιώνεται ότι «Σας κάνουμε γνωστό, κατόπιν προφορικού σας αιτήματός, ότι στον παραπάνω αναφερόμενο προθεσμιακό σας λογαριασμό υπήρχε στις υπόλοιπο σε ευρώ 1.510.000,00 (ένα εκατομμύριο πεντακόσιες δέκα χιλιάδες). Η συγκεκριμένη προθεσμιακή κατάθεση έληξε στις και το προϊόν αυτής, κεφάλαιο και τόκοι, συνολικά ποσό σε ευρώ 1.514.692,70 (ένα εκατομμύριο πεντακόσιες δέκα τέσσερις χιλιάδες εξακόσια ενενήντα δύο ευρώ και 70 λεπτά) πιστώθηκε στον συνδεδεμένο λογαριασμό ταμιευτηρίου με αρ./..... και συνδικαιούχους ή του , γεγονός το οποίο επιβεβαιώνεται από τις κινήσεις των λογαριασμών

..... και της που προσκόμισε η προσφεύγουσα επικαλούμενη ότι προέρχεται από μερίσματα της εταιρίας του στις χρήσεις 2007 και προηγούμενες.

Επειδή το χρηματικό ποσό των 1.324.000,00€, που εμβάστηκε στο εξωτερικό στις προέρχεται από καταθέσεις που αποδεδειγμένα υπήρχαν από στον παραπάνω κοινό μεταξύ και λογαριασμό της και κατά συνέπεια το ποσό αυτό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας που επήλθε στη χρήση 2010 που την καταλόγισε ο έλεγχος, ώστε να φορολογηθεί ως εισόδημα της χρήσης αυτής σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2238/94 ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος και επομένως το ποσό των 1.324.000,00€ αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της χρήσης 2007 και προηγούμενων της προσφεύγουσας ή του , από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Β. Σχετικά με τα εμβάσματα εκ λογαριασμών της

Επειδή από την σελίδα 35 των διαπιστώσεων του ελέγχου της από έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι «Τα χρήματα που υπήρχαν σε προθεσμιακή κατάθεση στην στον λογαριασμό ποσό ευρώ 1.036.504,51 με δικαιούχους λογαριασμού ή , διατηρηθήκαν στον ίδιο λογαριασμό έως , στην συνέχεια το υπόλοιπο ποσό ευρώ 1.088.534,99 του παρακάτω λογαριασμού μεταφέρθηκε σε λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθ, στο όνομα της στην , διατηρήθηκε εκεί έως , οπότε το υπόλοιπο του λογαριασμού ποσό ευρώ 1.167.629,78 (.....) εμβάστηκε στο εξωτερικό», Εν συνεχεία από τον πίνακα της σελ 53 της έκθεσης προκύπτει ότι «..... ΛΟΓ. (ΑΝΑΝΕΩΣΗ), ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ: ή , ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: ΠΟΣΟ: 1.036.504,51€, ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ ΤΟΥ ΠΑΤΕΡΑ ΤΗΣ ΕΩΣ ΤΟ ΕΜΒΑΣΜΑ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ: ΚΙΝΗΣΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΗΣ ΑΠΟ ΕΩΣ : ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΣΤΙΣ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΕΜΒΑΣΜΑ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ 1.167.779,00€».

Επειδή από την από βεβαίωση της (.....) με θέμα «Προθεσμιακός λογαριασμός/ ή , προκύπτει ότι στον προθεσμιακό λογαριασμό με δικαιούχους τους και

..... του υπήρχε στις
υπόλοιπο σε ευρώ 1.036.504,51 (ένα εκατομμύριο τριάντα έξι χιλιάδες πεντακόσια
τέσσερα ευρώ και πενήντα ένα λεπτά).».

Επειδή από τις προσκομιζόμενες από την προσφεύγουσα κινήσεις των
λογαριασμών, και της
..... προκύπτει ότι ο λογαριασμός άνοιξε στις με το
ποσό του 1.000.000,00 € από μεταφορά με τραπεζική επιταγή από τον λογαριασμό
της Στις από το υπόλοιπο του
λογαριασμού ποσού 1.016.684,80€ μεταφέρθηκε ποσό 1016401,10€
στον λογαριασμό με δικαιούχους τους ή
..... Στις βάσει της από
**βεβαίωσης της (.....) το υπόλοιπο του
λογαριασμού ήταν 1036.504,51€.** Στις το υπόλοιπο του
λογαριασμού ήταν ποσού 1.088.534,99€ (μετά την προσθήκη τόκων
κλπ) το οποίο μεταφέρθηκε στον (νέο) λογαριασμό της
..... με μοναδικό δικαιούχο την προσφεύγουσα
Το ποσό αυτό τοποθετήθηκε στο λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης με αρ.
..... ο οποίος έληξε στις Στις τοποθετήθηκε στον
προθεσμιακό λογαριασμό ο οποίος έληξε πρόωρα στις
και στην συνέχεια κατατέθηκε στον λογαριασμό **Το υπόλοιπο
1.167.779,00€ του λογαριασμού εμβάστηκε στις στο
εξωτερικό.** Κατά συνέπεια η κτήση του εμβασθέντος ποσού των **1.167.779,00€ από
τον λογαριασμό κατά το ποσό των 1.036.504,51€ προήλθε από τον
λογαριασμό της και ανάγεται
αποδεδειγμένα στις χρήσεις 2007 και προηγούμενες.**

Επειδή το χρηματικό ποσό των 1.036.504,51€, από το συνολικό έμβασμα των
1.167.779,00€ στο εξωτερικό στις από τον λογαριασμό της
..... προέρχεται από καταθέσεις που αποδεδειγμένα υπήρχαν
από στον κοινό μεταξύ και
..... λογαριασμό της και
κατά συνέπεια το ποσό αυτό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας που επήλθε στη
χρήση 2010 που την καταλόγισε ο έλεγχος, ώστε να φορολογηθεί ως εισόδημα της
χρήσης αυτής σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2238/94 ορίζεται ότι ο
φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως
προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος και
επομένως το ποσό των 1.036.504,51€ αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της χρήσης
2007 και προηγούμενων της προσφεύγουσας ή του
....., από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Γ. Σχετικά με τα εμβάσματα εκ λογαριασμών της

Επειδή από την κίνηση των λογαριασμών και της (.....) που προσκόμισε η προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ. /2014 ενδικοφανή προσφυγή της και με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/2014 υπόμνημά της και την από βεβαίωση της (.....) προκύπτει **ότι την ημερομηνία θανάτου του , ήταν κατατεθειμένα στον λογαριασμό με δικαιούχους τους ή , ποσό 34.272,90€ και στον προθεσμιακό λογαριασμό της με δικαιούχους τους ή , ποσό 2.460.000,00€.**

Ο Προθεσμιακός λογαριασμός της ήταν σύμφωνα με την από σύμβαση προθεσμιακής κατάθεσης συνδεδεμένος με τον λογαριασμό της ίδιας τράπεζας, στον οποίον θα πιστώνονταν οι τόκοι και το κεφάλαιο κατά την λήξη της προθεσμιακής κατάθεσης. Κατά την λήξη της προθεσμιακής κατάθεσης θα ανανεώνεται εκάστοτε κατά κεφάλαιο. Η εν λόγω προθεσμιακή κατάθεση του λογ/σμού της μετά από ανανεώσεις έληξε στις και το ποσό αυτής μαζί με τους τόκους 2460.000,00€ + 22.761,81€ κατατέθηκε στον συνδεδεμένο λογαριασμό Μετά την κατάθεση αυτή το υπόλοιπο του λογαριασμού της την διαμορφώθηκε στο ποσό των 2.510.957,61€. Στην συνέχεια μετά από διάφορες κινήσεις (αναλήψεις για προθεσμιακές καταθέσεις και επανακατάθεση κεφαλαίου, τόκων κλπ) το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στις ανήλθε στο ποσό των 2.504.788,63€. Στις εκ του λογαριασμού αυτού το ποσό των 2.480.000,00€ τοποθετήθηκε σε προθεσμιακό λογαριασμό και στην λήξη του στις κατατέθηκε σε νέο λογαριασμό της με δικαιούχο μόνο την Στις ο λογαριασμός έκλεισε και το υπόλοιπό του ύψους 23.814,98€ μεταφέρθηκε στον λογαριασμό της Στον λογαριασμό της κατατέθηκαν συνολικά μερίσματα από την μερίσματα συνολικού ποσού 2.631.509,28 την περίοδο 2008-2010 ως εξής: την ποσό 800.000€, την ποσό 320.000€ την ποσό 122.269,28€ την ποσό 52.200€ και την ποσό 869040€. Από τον λογαριασμό αυτόν εξήχθησαν κατά χρονολογική σειρά τα παρακάτω ποσά εμβασμάτων τα οποία υπολογίστηκαν με βάσει την από έκθεση ελέγχου για το 2010: στις ποσού 500.000€, στις ποσού 3.600.000€, στις ποσού 600.000€ , για το 2011 στις ποσό 400.000€ και για το 2012 στις ποσό 100.000€ (δεν ελέγχεται από την παρούσα). Την , δηλαδή μετά το τελευταίο έμβασμα της ελεγχόμενης χρήσης 2011 το υπόλοιπο του λογαριασμού ήταν 103.649,85€ ενώ μετά το τελευταίο καταγεγραμμένο στην έκθεση ελέγχου έμβασμα στις το υπόλοιπο του λογαριασμού ήταν μόλις 10.782,62€.

Επειδή το εξαχθέν μέρος από τον λογαριασμό της κατά το ποσό που μεταφέρθηκε εκ του λογαριασμού της με δικαιούχους τους ή

....., την ποσό 34.272,90€ και εκ του υπολοίπου του προθεσμιακού λογαριασμού της με δικαιούχους τους ή την ποσό 2.460.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 2.494.272,90 € που εμβάστηκε τμηματικά στο εξωτερικό το 2010 ως εξής: στις ποσό 500.000€ και στις ποσό 1.994.272,90 € από το συνολικό έμβασμα των 3.600.000,00€, **προέρχονται από καταθέσεις που αποδεδειγμένα υπήρχαν την στους παραπάνω κοινούς μεταξύ και λογαριασμούς της και κατά συνέπεια τα ποσά αυτά δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας που επήλθε στη χρήση 2010 που τα καταλόγισε ο έλεγχος, ώστε η διαφορά να φορολογηθεί ως εισόδημα της χρήσης 2010 (όπου προέκυψε διαφορά) σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2238/94 ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος και επομένως οι καταθέσεις που υπήρχαν την στο λογαριασμό με δικαιούχους τους ή ποσού 34.272,90€ και στο προθεσμιακό λογαριασμό με δικαιούχους τους ή ποσού 2.460.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 2.494.272,90 € αποτελούν αντικείμενο ελέγχου της χρήσης 2007 και προηγούμενων της προσφεύγουσας ή του από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Δ. Σχετικά με τα εμβάσματα προερχόμενα από καταθέσεις υφιστάμενες την στην

Περαιτέρω επειδή η κίνηση του λογαριασμού με αρ. στον οποίο, σύμφωνα με την έκθεση της φορολογικής αρχής, **δεν είναι δικαιούχος η προσφεύγουσα**, και στον οποίον εμφανίζεται να έχουν κατατεθεί ποσά από μερίσματα ύψους 1.978000,00 δεν προσκομίστηκε και δεν προκύπτει η σύνδεση του λογαριασμού αυτού με λογαριασμό αποστολής εμβασμάτων, τα ποσά του συγκεκριμένου λογαριασμού **για τα οποία δεν παρασχέθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4274/2014 αποδεικτικά στοιχεία** δεν είναι δυνατόν να καλύψουν εμβάσματα της προσφεύγουσας.

Επί του 4^{ου} λόγου:

Επειδή κατά την ορθή γραμματική εφαρμογή των διατάξεων του της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 που ορίζει ότι :«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». Κατά συνέπεια προκειμένου να ληφθεί υπόψη ένα ποσό ως μειωτικό της φορολογητέας διαφοράς πρέπει να έχει αποκτηθεί (ως πραγματική πηγή) το αργότερο έως τον χρόνο που διαπιστώθηκε η προσαύξηση. Ο συνολικός καθ' έτος υπολογισμός της διαφοράς που επικαλείται η προσφεύγουσα εφαρμόζεται επί αντικειμενικής κατ' άρθρο 16 του ΚΦΕ και όχι εν προκειμένω προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ.3 του ΚΦΕ. Για τους λόγους αυτούς ο λόγος ότι «η φορολογική Αρχή δεν προσμέτρησε το μέρισμα ποσού 869.000 ευρώ στην δικαιολόγηση εμβάσματος ποσού 400.000 ευρώ. Από τη γραμματική ερμηνεία των διατάξεων δεν προκύπτει ότι πρέπει να προηγείται χρονικά η είσπραξη εν προκειμένω του μερίσματος σε σχέση με την ημερομηνία αποστολής του εμβάσματος και τούτο διότι για λόγους ενότητας ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να λάβει υπόψιν του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά χωρίς διαχωρισμό βάσει ημερομηνιών αλλά ΣΥΝΟΛΙΚΑ.», **κρίνεται αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.**

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως γίνει μερικώς δεκτή η με αρ./2014 ενδικοφανής προσφυγή της και συγκεκριμένα **να γίνει δεκτή ως προς τα προαναφερθέντα ποσά που υπήρχαν στις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της, της και της ήτοι: το 1.324.000,00€, 1.036.504,51€ και 2.494.272,90 € (2.460.000 + 34.272,90) αντίστοιχα, τα οποία δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας που επήλθε στη χρήση 2010 και συνεπεία αυτού την τροποποίηση των με αρ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου, της με αρ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2011 του ιδίου Προϊσταμένου, της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου και της με αριθμό/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του ιδίου Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 και όπως απορριφθεί για τα υπόλοιπα ποσά και λόγους.**

Προσδιορισμός υπολοίπου κεφαλαίου που σχηματίζεται από δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης :

Στην συνέχεια των ανωτέρω το υπόλοιπο του κεφαλαίου της προσφεύγουσας που προσδιορίστηκε στην σελ. 58 της οικείας έκθεσης ελέγχου τροποποιείται ως εξής:

Οικονομικά έτη (Υπόχρεου / Συζύγου)	2012	2011	2010	2009
Διαθέσιμο υπόλοιπο στην χρήση μείον ανάλωση κεφαλαίου	18.924,70	945.138,82	863.117,18	1.446.654,95
Μεταφερόμενο Διαθέσιμο Υπόλοιπο	901.436,51	2.293.134,28	1.446.654,95	0
Μείον Εμβάσματα	400.000,00	7.191.614,00	-16.637,85	0
	520.361,21	3.953.340,90	2.293.134,28	
Κεφάλαιο που προέρχεται από καταθέσεις που υπήρχαν από τη χρήση 2007 που καλύπτει εμβάσματα της χρήσης 2010 (οικ. Έτους 2011)		4.854.777,41		
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	520.361,21	901.436,51	2.293.134,28	1.446.654,95

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προοδευτικό υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2010	2.293.134,28	3.254.910,95

Μείον Ποσό εμβασμάτων	-7.191.614,00	-7.191.614,00
Κεφάλαιο που προέρχεται από καταθέσεις που υπήρχαν από τη χρήση 2007 και δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της χρήσης 2010		4.854.777,41
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	3.953.340,90	0,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προοδευτικό υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2010		901.436,51
Εισόδημα χρήσης 1/1-31/12/2011	18.924,70	18.924,70
Μείον Ποσό εμβασμάτων	-400.000,00	-400.000,00
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	381.075,30	0,00

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 βάσει της παρούσας απόφασης

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	13.870,05
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει απόφασης	0
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	13.870,05

Οριστική φορολογική υποχρέωση οικ. έτους 2011 της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση ς	Διαφορά (από δήλωση)
Φόρος	555,12	1.771.471,89	555,12	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 80% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		1.416.726,65		0,00
Έκτακτη Εισφορά	41.830,95	199.964,49	41.830,95	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 80% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού)		120.181,56		0,00

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.386,07	3.508.344,59	42.386,07	0,00
---------------------	-----------	--------------	-----------	------

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2012 βάσει της παρούσας απόφασης

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	2.258,40
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει απόφασης	0
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	2.258,40

Α) Οριστική φορολογική υποχρέωση οικ. έτους 2012 του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Εισήγησης	Διαφορά (από δήλωση)
Φόρος	112,91	159.807,26	112,91	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 54% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		86.234,94		0,00
Έκτακτη Εισφορά	44.443,22	59.686,24	44.443,22	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 54% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού)		8231,23		0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.556,13	313.959,67	44.556,13	0,00

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

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

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).