



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

Καλλιθέα: 24-11-2014

Αριθμός απόφασης: 3755

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 26/9/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Καβάλας, οδός, κατά των α) υπ' αρ./2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2011 και β) υπ' αρ./2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις πράξεις α) υπ' αρ./2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2011 και β) υπ' αρ./2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/7/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 13/11/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 26/9/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./6-02-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή η προσφεύγουσα κατά το ημερολογιακό έτος 2010(οικ. 2011) απέστειλε στο εξωτερικό τρία (3) έμβασμα ποσού 1.437.014,50 ευρώ στην τράπεζα EFG BANK του Μονακό, και τρία (3) έμβασμα ποσού 741.863,09 ευρώ στην τράπεζα EFG BANK του Μονακό για τα παραπάνω εμβάσματα εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις καταλογισμού:

A. Με την υπ' αρ./11-07-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 587.097,95 € πλέον 465.059,64 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύνολο φόρου 1.043.157,99 ευρώ.

B. Με την υπ' αρ./11-07-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 357.628,52 € πλέον 178.814,26 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύνολο φόρου 536.442,78 ευρώ.

Για την υποστήριξη της προέλευσης των ποσών των εμβασμάτων ο ελεγχόμενος έκανε γνωστό στη φορολογική αρχή ότι:

1. Τα δολάρια που εστάλησαν με τα εμβάσματα, ήταν κατατεθειμένα σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε δολάρια, και ήταν χρήματα που είχαν προέλθει από εισαγωγή κεφαλαίων από το εξωτερικό και ειδικότερα από τη Σαουδική Αραβία, όπου ο αποβιώσας την 17-02-2010, συνεπεία τροχαίου ατυχήματος, σύζυγός της, διέμενε μόνιμα και εργαζόταν στη Σαουδική Αραβία, σε πλοία συμφερόντων και σημαίας της χώρας αυτής, από το έτος 1989 μέχρι τον ξαφνικό θάνατό του, την 17-02-2010.
2. Στις 19 Ιουνίου 2008, υπεγράφη σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Σαουδικής Αραβίας για τη αποφυγή της διπλής φορολογίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν.3821/2010. Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.3 της σύμβασης αυτής, «Αμοιβή που αποκτάται από εξαρτημένη απασχόληση που ασκείται σε πλοίο ή σε αεροσκάφος στις διεθνείς μεταφορές ή επί ενός πλοιαρίου που δραστηριοποιείται στις εσωτερικές θαλάσσιες μεταφορές, μπορεί να φορολογείται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο φορολογούνται τα κέρδη, από την εκμετάλλευση του πλοίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8».
Αντίστοιχα στην παρ 1 του άρθρου 8 της ίδιας σύμβασης αναφέρεται ότι, «Κέρδη προερχόμενα από την εκμετάλλευση πλοίων σε διεθνείς μεταφορές, φορολογούνται μόνο στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο είναι νηολογημένα τα πλοία ή από το οποίο έχουν εφοδιαστεί προσωρινά ναυτιλιακά έγγραφα».
Σύμφωνα με τα' ανωτέρω, το εισόδημα που αποκτούσε ο σύζυγός της από την εργασία του σε πλοίο νηολογημένο στη Σαουδική Αραβία, ήταν φορολογητέο και φορολογείτο στη χώρα εκείνη και πριν την υπογραφή της ανωτέρω σύμβασης αλλά και μετά από αυτήν. Το εισόδημα αυτό, το απέστειλε από τη Σαουδική Αραβία στην Ελλάδα, το οποίο κατατίθεντο σε τραπεζικούς λογαριασμούς, είτε ατομικούς δικούς του, είτε κοινούς με την

ελεγχόμενη, είτε επενδύονταν σε διάφορα επενδυτικά προϊόντα. Προσκόμισε φωτοαντίγραφα βεβαιώσεων αγοράς συναλλάγματος που αντιστοιχούν σε 168.581,04 δολάρια ΗΠΑ μέχρι 31-12-1998, 453.457,75 δολάρια εντός του έτους 1999, 357.100,00 δολάρια εντός του έτους 2000, 237.600,00 δολάρια το έτος 2001, 24.100,00 δολάρια ΗΠΑ εντός του έτους 2002 και 157.247,00 δολάρια το έτος 2005.

3. Επειδή οι ανωτέρω εισαγωγές κεφαλαίου που ανέρχονται σε 1.395.085,59 δολάρια δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, υπέβαλε η ελεγχόμενη αίτηση στην τράπεζα EUROBANK ERGASIAS A.E. από την οποία ζητά βεβαίωση υπολοίπου καταθετικών /προθεσμιακών προϊόντων την 31-12-1999, η δε τράπεζα επιφυλάχθηκε να απαντήσει μετά πάροδο δέκα (10) εργάσιμων ημερών.
4. Προσκόμισε έγγραφα από τα οποία προκύπτουν ότι κατά το έτος 2010 είχε και τα κάτωθι ποσά, τα οποία θεωρούνται εισόδημα και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/94, μειώνουν τη διαφορά της τεκμαρτής δαπάνης
Α. Εισέπραξε αποζημίωση από την εταιρεία ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ως ασφαλιστική αποζημίωση το συνολικό ποσό των (84.550,00 ευρώ +15.000,00 ευρώ) 99.550,00 ευρώ. Προσκόμισε φωτοαντίγραφα βεβαιώσεων και δίγραμμων επιταγών της ασφαλιστικής εταιρείας.
Β. Με το θάνατο του συζύγου της, κληρονόμησε τα κατωτέρω, για τα οποία υπέβαλε νόμιμα φορολογική δήλωση και συμπεριλήφθησαν σε αυτήν, όπως προκύπτει από τα πιστοποιητικά του άρθρου 105 Ν.2961/2001, τα οποία προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα:
 - i. Πιστοποιητικό/11.
Κινητές αξίες που τηρούνταν στην CITIBANK INTERNATIONAL plc, αποτιμώμενα το χρόνο θανάτου σε ευρώ 896.629,52
 - ii. Πιστοποιητικό/11
Προϊόντα στην Τράπεζα BNP PARIBAS
Ευρώ : 133.836,94
Δολάρια ΗΠΑ : 452.463,08
 - iii. Πιστοποιητικό/11
Προϊόντα στην Τράπεζα Κύπρου
Ευρώ : 134.758,45
Δολάρια ΗΠΑ : 236.826,91
 - iv. Πιστοποιητικό/11
Προϊόντα στην Τράπεζα EUROBANK
Κινητές αξίες αποτιμώμενες κατά το χρόνο θανάτου σε 149.196,41 ευρώ

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη το κεφάλαιο που σχηματίστηκε από τα δηλωθέντα εισοδήματα και λοιπά χρηματικά ποσά της ελεγχόμενης – προσφεύγουσας και του συζύγου της (το οικογενειακό) από 1/1/1996-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 και 48 παρ.3 του Κ.Φ.Ε. Στις 31/12/2010 προσδιόρισε υπόλοιπο προς ανάλωση κεφαλαίου για τις επόμενες χρήσεις το ποσό 218.488,90 ευρώ. Στη χρήση 2010 προσδιόρισε διαφορά του διαθέσιμου κεφαλαίου και των εμβασμάτων στο ύψος των 1.218.525,60 €. Στη χρήση 2011 προσδιόρισε τη διαφορά του διαθέσιμου κεφαλαίου στο ποσό των 737.724,03 €, Οι διαφορές στη χρήση 2010 και 2011 μη δυνάμενες να υπαχθούν ευθέως σε κάποια πηγή εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ του άρθρου 4 του ν.2238/94 θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος του άρθρου 48 παρ.3 του Κ.Φ.Ε. επί του οποίου υπολογίσθηκε και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν.3986/2011.

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

α) « στις 17.02.2010 απεβίωσε ξαφνικά συνεπεία τροχαίου ατυχήματος, ο σύζυγός μου και πατέρας των ανηλίκων παιδιών μου,από τον οποίο κληρονομήσαμε μετρητά και λοιπά χρεόγραφα συνολικής αξίας σε ευρώ, μετά την μετατροπή των δολαρίων ΗΠΑ με την

ισοτιμία της ημέρας θανάτου, ύψους 2.280.900,15 , ποσό το οποίο υπερκαλύπτει τα ποσά εκ των εμβασμάτων που θεωρήθηκαν από τη Φορολογική Αρχή «μη δικαιολογημένα», και ανέρχονται, συνολικά για τα δύο έτη, σε **1.956.249,63 ευρώ** (1.218.525,60 ευρώ για το έτος 2010 και 737.724,03 ευρώ για το έτος 2011).

Για το ποσό που κληρονόμησα εγώ και τα ανήλικα παιδιά μου, υπεβλήθη δήλωση φόρου κληρονομίας, εμπρόθεσμη εντός του έτους 2010, συμπεριελήφθη στις δηλώσεις αυτές και πληρώθηκε ο σχετικός φόρος κληρονομίας, από εμένα και τα ανήλικα τέκνα μου. Σημειώνω επίσης, ότι, τα χρήματα που εστάλησαν με το έμβασμα ήταν κατατεθειμένα στο όνομα το δικό μου και των ανηλίκων τέκνων μου και στάλισαν σε λογαριασμούς πάλι στο όνομα των ιδίων (εμού και των ανηλίκων τότε τέκνων μου)».

β) « Τα στοιχεία, τα οποία έθεσα στη διάθεση της Φορολογικής Αρχής, για το έτος 2010 (οικ. 2011), είχα τη πρόθεση να υποβάλω και εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, για να συμπεριλάβω το ποσό στον κωδικό 781 του πίνακα 6 της φορολογικής δήλωσης.

Η υποβολή όμως αυτής (τροποποιητικής δήλωσης) δεν μου επιτράπη από τον νόμο, μετά την έκδοση της με αριθμό/06.02.2014 εντολής ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργείτο ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (παρ 3 άρθρου 19 Ν 4174/2013)».

γ) «Ο έλεγχος με όσα ισχυρίζεται στην έκθεση ελέγχου για την απόρριψη των ποσών που κληρονόμησα, παραβιάζει αυθαίρετα τόσο τις διατάξεις των άρθρων 19 παρ 2 και 48 παρ. 3 Ν. 2238/94, όσο και της εγκυκλίου διαταγής του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με αριθμό ΠΟΛ 1033/2013, όπως ανωτέρω ανέπτυξα.

Η παράγραφος δε 3 του άρθρου 48 Ν 2238/94 δεν θέτει κανένα περιορισμό στο τρόπο δικαιολόγησης της προσαύξησης, αλλά απλά ορίζει ότι , *Ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της* εννοώντας με οποιαδήποτε νόμιμο τρόπο, όπως είναι και η κληρονομιά μετρητών η οποία μάλιστα στην περίπτωση μου αποδεικνύεται και η κληρονομική διαδοχή και η ύπαρξη των μετρητών στις Τράπεζες και η περιέλευση αυτών σε μένα και τα ανήλικα παιδιά μου ως κληρονόμοι εξ αδιαθέτου ».

δ)« Από την ίδια έκθεση προκύπτει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατά τη διάρκεια του ελέγχου, δεν έλαβε υπόψη του τα αντίγραφα των δηλώσεων φόρου κληρονομίας, επειδή φέρεται να ολοκληρώθηκε ο έλεγχος πριν υποβληθούν τα αντίγραφα αυτά. Έτσι τα αντίγραφα αυτά των δηλώσεων θεωρούνται ότι είναι νέα στοιχεία με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 άρθρου 63 Ν 4174/13 και πρέπει η Υπηρεσίας Σας να διατάξει τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή».

ε) ο σύζυγός μου από το έτος 1989 μέχρι και τον ξαφνικό θάνατό του, 17.02.2010, ήταν κάτοικος Σαουδικής Αραβίας στα χωρικά ύδατα της οποίας εργάζετο ως καπετάνιος σε πλοία συμφερόντων και σημαίας της χώρας αυτής και τα χρήματα που είχε συγκεντρώσει, ήταν χρήματα τα οποία ως συνάλλαγμα (διότι η πληρωμή των αμοιβών του ήταν σε δολάρια ΗΠΑ), απέστελλε από την Σαουδική Αραβία στην Ελλάδα.

Εργαζόταν όμως ως ναυτικός από το έτος 1982, όταν έβγαλε και το ναυτικό φυλλάδιό του. Μπάρκαρε δηλαδή αμέσως, ίδετε φωτοαντίγραφα ναυτικού φυλλαδίου προσκομιζόμενου.

Με δυσκολία βρήκα μετά το θάνατό του και την πρόσκληση που έλαβα από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος, ύψους 168.581,04 δολαρίων ΗΠΑ για την περίοδο 1989 έως 1998, 453.457,55 δολάρια ΗΠΑ για το έτος 1999, 357.100,00 δολάρια ΗΠΑ για το έτος 2000, 237.600,00 δολάρια ΗΠΑ για το έτος 2001, 24.100,00 δολάρια ΗΠΑ για το έτος 2002 και 271.247,00 δολάρια ΗΠΑ για το έτος 2005.

Το σύνολο του εισαχθέντος συναλλάγματος κατά τα άνω ανέρχεται σε 1.512.085,59 δολάρια ΗΠΑ.

Αντίστοιχα ποσά υπήρχαν και κατά τα έτη 2003, 2004, 2006, 2007, 2008 και 2009, για τα οποία δυστυχώς δεν μπόρεσα να ανεύρω τις αντίστοιχες βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος.

Επομένως, και τα χρήματα που είχε συγκεντρώσει ο αποθανών σύζυγός μου μέχρι την ημέρα θανάτου του, 17.02.2010, ήταν εισαγωγές συναλλάγματος κατά την έννοια της περ δ' παρ 2 άρθρου 19 Ν 2238/94.

στ) η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης δεν είναι σύνηθες επειδή την προσδιοριζόμενη με το άρθρο 48 παρ 3 Ν 2238/94 προσαύξηση περιουσίας, το άρθρο 29 Ν 3986/11, που είναι μεταγενέστερος του 3888/10, δεν θέλησε να την υπαγάγει και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Επειδή με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται 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 παρ. 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 εισοδήματος 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.

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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2013 παρ. 25 «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. 15-19 ΚΦΕ). Ελέγχεται όμως το πραγματικό γεγονός της δωρεάς (π.χ. κίνηση λογ/σμών, 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 (άρ.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.1042/8.2.1993 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 καταστρατήγηση 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.

Όλα τα ανωτέρω θα υπόκεινται στην εξελεγκτική αρμοδιότητα της Αρμόδιας Αρχής.

Επειδή από την με αριθμό/15-11-2010 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Β' ΚΑΒΑΛΑΣ από την προσφεύγουσα και τα τέκνα της,, κληρονόμησαν από τον Θανόντα σύζυγο – πατέρα τους το ποσό των 2.280.900.15 ευρώ. Πλήν όμως από το παραπάνω σύνολο μόνο το **ποσό των 838.802,13** ευρώ αφορά μετρητά, τα οποία φορολογήθηκαν αυτοτελώς με 10% σύμφωνα με το Ν. 3815/2010 και γίνονται δεκτά για την κάλυψη των εμβασμάτων, σύμφωνα με την περίπτωση 25 της ΠΟΛ. 1033/2013. Το δε υπόλοιπο αφορά αποτίμηση κυρίως χρεογράφων, μετοχών, αμοιβαίων κεφαλαίων και λοιπών τίτλων, τα οποία εκδόθηκαν προκειμένου να προσκομιστούν στις τράπεζες για να μεταβιβαστούν τα μερίδια των χαρτοφυλακίων. Οι εν λόγω άυλοι τίτλοι δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη γιατί αφενός στα ανωτέρω πιστοποιητικά απεικονίζονται τα μερίδια και όχι η αξία εξαγοράς κατά την ημερομηνία θανάτου αφετέρου δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (βεβαιώσεις τραπεζών κλπ) από τα οποία να προκύπτει ότι οι τίτλοι αυτοί ρευστοποιήθηκαν πριν την αποστολή των εμβασμάτων στο εξωτερικό. **Εφόσον κριθεί αναγκαίο, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου στον κληρονομούμενο.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/11 επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 – 2015 για την επιβολή δε της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς και..... β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/07/2014 οικεία έκθεση ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι υπόλοιποι ισχυρισμοί που προβάλλονται από την προσφεύγουσα είναι αβάσιμοι και συνεπώς απορριπτέοι.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1228/2014 περ.7.** «τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα υπερισχύουν ως ρυθμίζοντα ειδικά τις υποθέσεις αποστολής εμβασμάτων στην αλλοδαπή κάθε άλλης διαταγής μας που ρυθμίζει τα ίδια θέματα διαφορετικά ανεξαρτήτως είδους ελέγχου».

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11/07/2014 οικεία εκθέσεις ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι

υπόλοιποι ισχυρισμοί που προβάλλονται από τον προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι και συνεπώς απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 26-09-2014 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσαςμε ΑΦΜως προς την προσβαλλόμενη με αριθμ./11-07-2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φόρου αλληλεγγύης του οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π), και τροποποιούμε αυτήν προσδιορίζοντας τους αναλογούντες φόρους.),

Μετά τα παραπάνω η προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του αρθρ. 48 παρ.3 ν.2238/94 καθώς και το συνολικό φορολογητέο εισόδημα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

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

Α.ποσό προσαύξησης περιουσίας αρθρ. 48 παρ.3 ν.2238/94 βάσει απόφασης

Οικονομικό έτος 2011	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου παρελθόντων ετών έως τη χρήση 31/12/2010	218.488,90	218.488,90
Εμβάσματα αποσταλλέντα στο εξωτερικό στη χρήση 2010	1.437.014,50	1.437.014,50
Χρήματα από δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλ./2010)	0,00	838.802,13
Διαφορά εμβάσματος μη καλυπτόμενη	1.218.525,60	379.723,47

Οικονομικό έτος 2012	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου παρελθόντων ετών έως τη χρήση 31/12/2011	4.139,06	4.139,06
Εμβάσματα αποσταλλέντα στο εξωτερικό στη χρήση 2010	741.863,09	741.863,09
Διαφορά εμβάσματος μη καλυπτόμενη	737.724,03	737.724,03

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 και 2012 βάσει της παρούσας απόφασης

Οικονομικό έτος 2011

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	17.316,70€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει ελέγχου	1.437.014,50€
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	1.218.525,60€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	379.723,47€

Οικονομικό έτος 2012

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	4.139,06€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει ελέγχου	741.863,09€
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	737.724,03€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	737.724,03€

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής

Φόρος εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης του ν.3986/2011 για τα οικονομικά έτη 2011 & 2012

Οικονομικό έτος 2011

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης	162.048,65
Πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 78%	126.397,94
Διαφορά φόρου εισφορά αλληλεγγύης βάσει απόφασης	13.366,82
Πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 74%	9.891,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	311.704,85 €

Οικονομικό έτος 2012

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης	327.484,51
Πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 50%	163.742,25
Διαφορά φόρου εισφορά αλληλεγγύης βάσει απόφασης	30.144,01
Πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 50%	15.072,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	536.442,77€

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).