



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1749

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την από 25.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της χήρας του, το γένος, με ΑΦΜ, συνταξιούχου, κατοίκου Φιλοθέης Αττικής, ενεργούσης στην παρούσα προσφυγή ατομικώς για τον εαυτό της αλλά και για λογαριασμό του από 01/03/2018 αποβιώσαντος συζύγου του, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου

της περιουσίας αυτού, κατά **α)** της υπ.αρ./24-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013(Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012), **β)** της υπ.αρ./24-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014(Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013), **γ)** της υπ.αρ./24-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου τόκων αλλοδαπής οικ. έτους 2013 (Εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

4. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση τους και την από 24.12.2018 εκθεση έλεγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του άρθρου 23 Ν.4174/2013(ΚΦΔ),της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την με αρ. πρωτ.ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ 03/04/2019 αίτηση της προσφεύγουσας και της, περί χορήγησης επικυρωμένου αντιγράφου από το πρωτότυπο του σημειώματος των αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της ενδικοφανούς προσφυγής και γνωστοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων ενός έκαστου εξ αυτών, όπως αυτές διαμορφώνονται στις προσβαλλόμενες πράξεις και πριν την επανεξέταση της νομιμότητας αυτών από την υπηρεσίας μας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, τηςχήρας του, με ΑΦΜκαι μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου η αρμόδια ελεγκτική αρχή καταλόγισε ανά ελεγχόμενη περίοδο τα παρακάτω ποσά ως εξής:

Α/ Α	Αρ. πράξης	Διαχ./Φο ρολογικη περίοδος	Είδος Φόρου	Κύριος Φόρος	Πρόστιμο αρθ.58 & τόκοι αρθρ.53 ΚΦΔ)	Εισφορά Αλλ/γγύης	Σύνολο
1	/20 18	2012	Εισόδημα	174.906,09	164.061,91	17.781,62	356.749,62
2	/20 18	2014	Εισόδημα	19.920,44	9.960,22	4.609,35	34.490,01
3	/20 18	2012	Εισόδημα(Τόκοι	1.439,56	862,54	-----	2.062,18

			ΑΛΛ/πής)				
--	--	--	----------	--	--	--	--

Από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με αιτία την αποστολή στο εξωτερικό εμβασμάτων, εκδόθηκε για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013, κατόπιν τροποποίησής της η υπ' αριθ./11-06-2018 εντολή διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013-2014 και φορολογικού έτους 2014 για τον και κατόπιν γνωστοποίησης στον έλεγχο, από την σύζυγο, του θανάτου του στις 01-03-2018, εξεδόθη, για την σύζυγο, η υπ' αριθ./31-07-2018 εντολή ελέγχου, ως συνδικαιούχου σε κοινούς λογαριασμούς με τον αποβιώσαντα. Ηείναι εξ' αδιαθέτου κληρονόμος του ανωτέρω και φορολογική εκπρόσωπος του άρθ. 8 του ν. 4174/2013 των λοιπών εξ' αδιαθέτου κληρονόμων, και, τέκνα, αμφότερα κάτοικοι εξωτερικού.

Κατόπιν επεξεργασίας από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών σε όλα τα τραπεζικά ιδρύματα της Ελλάδας και αφού λήφθησαν υπόψη τα στοιχεία που η προσφεύγουσα προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε η ύπαρξη εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, καθώς και η ύπαρξη ποσού που αφορούσε σε αποζημίωση για λύση συμβολαίου επαγγελματικής μίσθωσης, τα οποία δεν δηλώθηκαν στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν φορολογήθηκαν και τα οποία εμφανίζονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ και ΛΟΓ/ΣΜΟ, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

RE C ID	ΤΡΑΠΕ ΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓΑ ΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗ Σ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	Δ Ι Κ ·	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘ ΗΚΕ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ		
								ΣΤΟ ΣΥΖΥ- ΓΟ	ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦ.	ΣΤΗΝ ΚΟΡΗ
626 4	ALPHA		30/01/1 2	8.428,00€	ΑΠΟΖΗΜ. ΓΙΑ ΛΥΣΗ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ Υ	2	-	-	8.428,00€	-
678 5	EURO BANK		10/12/1 2	842.316,39 €		4	400.320,00€	200.160,00€	200.160,00€	-
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012								200.160,00€	200.160,00€	
766 1	EURO BANK)		06/02/1 4	104.000,00 USD		3	76.617,06 € (104.000, 00 USD)	38.308,53€	38.308,53€	
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014										

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα εξής:

- Η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δια θυροκολλησεως η οποία φέρεται να έχει συντελεστεί στις 27-12-2018, είναι άκυρη διότι το διάστημα από 25-12-2018 έως και 01-01-2019 δεν απουσίασε καθόλου από την κατοικία της και ουδείς την επισκέφθηκε για επίδοση οποιασδήποτε πράξεως. – Μέχρι τις 02-01-2019 ουδείς φάκελος ανευρέθη στο γραμματοκιβώτιό της. Εν τοις πράγμασι η κοινοποίηση των πράξεων αυτών έλαβε χώρα στις 03-01-2019 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

- Μη νόμιμη η καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε κατά φυσικού προσώπου μετά τον θάνατό του. – Είναι άκυρη ως στρεφόμενη κατά ανύπαρκτου κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης, φυσικού προσώπου.

- Οι πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες όταν δεν προκύπτει με σαφήνεια η φορολογική υποχρέωση εκάστου κληρονόμου.

Η προσφεύγουσα, στο σημείο αυτό της ενδικοφανούς προσφυγής, διευκρινίζει ότι οι εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσανταήταν: α) η ίδια με ποσοστό 25%, β) η κόρη με ποσοστό 37,5%, και γ) ο, υιός με ποσοστό 37,5%, ο οποίος αποποιήθηκε εμπρόθεσμα στις 13-04-2018 ενώπιον του Ειρηνοδικείου Χαλανδρίου και ως εκ τούτου η κληρονομική μερίδα περιήλθε στα ανήλικα τέκνα τουκαι

- Από τις πράξεις απουσιάζει το ουσιώδες στοιχείο της ημερομηνίας, η δε νομική πλημμέλεια αυτή συνεπάγεται την ακυρότητά τους.

- Οι τόκοι αλλοδαπής προέλευσης δεν συμπεριελήφθησαν στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθ. 28 ν. 4174/2013, παραβιάζοντας τις σχετικές διατάξεις.

- Διάσταση ως προς το είδος του εισοδήματος που διαπίστωσε το ΚΕΦΟΜΕΠ. μεταξύ προσωρινών και οριστικών διορθωτικών πράξεων.

- Η αοριστία της έκθεσης ελέγχου καθιστά την πράξη νομικά πλημμελή και ακυρωτέα. Όσον αφορά το ποσό των 400.360,00€ το 2012 και το ποσό των 104.000,00 USD, ο έλεγχος μεταβάλλει τις απόψεις του, από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του ν. 2238/1994, σε εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης χωρίς να αποδείξει την πηγή του εισοδήματος.

- Το ποσό των 8.428,00€, στις 30-01-2012, στον υπ' αρ. λογαριασμό της ALPHA BANK, αφορά σε αποζημίωση από πρόωρη λύση συμβολαίου επαγγελματικής μίσθωσης ακινήτου, το οποίο ο έλεγχος κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ 1110/22-09-2007, θεώρησε ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθ. 48 του ν. 2238/1994, υποκείμενο σε παρακράτηση φόρου 20%.

- Από το συνολικό ποσό των 842. 337,14€, από το οποίο, το ποσό των 400.360,00€, στις 10-12-2012, στον υπ' αρ. λογαριασμό της EUROBANK, ο έλεγχος το θεώρησε εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, αφορά σε επαναπατρισθέντα κεφάλαια, τα οποία εμβάστηκαν προς επένδυση στο εξωτερικό το 2012 και επεστράφησαν πίσω.

- Το ποσό των 104.000,00 USD, στις 06-02-2014, στον υπ' αρ. λογαριασμό της EUROBANK, (κοινό με τρεις συνδικαιούχους: τον αποβιώσαντα την προσφεύγουσα και την

κόρη τους) εμβάστηκε στην Ελλάδα από την αλλοδαπή νομική οντότητα, της οποίας σύμβουλος και διαμεσολαβητής τυγχάνει ο υιός τους, προς επένδυση σε ελληνικές τράπεζες, που εν τέλει ματαιώθηκε γιατί η αλλοδαπή νομική οντότητα δεν διέθετε στην Ελλάδα Α.Φ.Μ. και γι αυτό το εν λόγω ποσό την επομένη ημέρα επεστράφη στον διαμεσολαβητή.

- Μη ισόποση κατανομή των υπό κρίση ποσών μεταξύ των συνδικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών.

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλλει:

1) Την με αρ. πρωτ./22-10-2018 βεβαίωση της EUROBANK, με την οποία βεβαιώνει την εκτέλεση της με ημερομηνία 16-02-2012 εντολής μεταφοράς ποσού 400.000,00€ στηνστην Ελβετία. **(σχετ. 1).**

2) Την από 16-02-2012 εντολή μεταφοράς σύμφωνα με την οποία ο αποβιώσας εξουσιοδοτούσε την να μεταφέρει το ποσό των 400.000,00€ υπέρ της **(σχετ. 2)**

3) Την από 20-02-2012 επιβεβαίωση τηςπρος τον, περί πίστωσης του ποσού των 399.950,00 € στην**(σχετ.3).**

4) Το από 20-02-2012 έγγραφο (αριθ. αναφοράς) της περί ανάληψης του ποσού 399.950,00 € μόνο μετά από ειδοποίηση 48 ωρών, δικαιούχος η/και,,15237 Ελλάδα.**(σχετ. 4).**

5) Την από 24-05-2012 εντολή αποπληρωμής τουπρος (αρ. αναφοράς) της κατάθεσης και του επιτοκίου στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας.**(σχετ.5).**

6) Αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. (.....) λογαριασμού της τράπεζας CREDIT SUISSE από 16-05-2012 έως 07-12-2012, με υπόλοιπο 842.337,14€ **(σχετ.6)** .

7) Την από 29-05-2012 ειδοποίηση της CREDIT SUISSE προς τον, πίστωσης στις 28-05-2012 ποσού 430.000,00€ στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας **(σχετ.7).**

8) Την από 11-12-2012 δήλωση λογαριασμού της CREDIT SUISSE προς τον, σύμφωνα με την οποία το υπόλοιπο του λογαριασμού στις 10-12-2012 ήταν 842.337,14 €. **(σχετ. 8).**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δια θυροκολλησεως η οποία φέρεται να έχει συντελεστεί στις 27-12-2018, είναι άκυρη διότι το διάστημα από 25-12-2018 έως και 01-01-2019 δεν απουσίασε καθόλου από την κατοικία της και ουδείς την επισκέφθηκε για επίδοση οποιασδήποτε πράξεως, μέχρι τις 02-01-2019 ουδείς φάκελος ανευρέθη στο γραμματοκιβώτιό της, συνεπώς η κοινοποίηση των πράξεων έλαβε χώρα στις 03-01-2019 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)β), ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η κοινοποίηση έγινε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας από τις οποίες προβλέπεται η επίδοση να γίνεται με θυροκόλληση., η οποία συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου (ΠΟΛ. 1249/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα η κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων διενεργήθηκε νόμιμα στις 27-12-2018, ήτοι πριν την λήξη του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση οριστικών πράξεων (31-12-2018) και κατά συνέπεια δεν τίθεται και θέμα παραγραφής, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε κατά φυσικού προσώπου μετά τον θάνατό του και ότι οι πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες όταν δεν προκύπτει με σαφήνεια η φορολογική υποχρέωση εκάστου κληρονόμου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,

κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση

ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ.ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφό της Διεύθυνσης ελέγχων του ΥΠ. ΟΙΚ.: «αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, σας γνωρίζουμε τα εξής: Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους. Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν»'.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρουν όλα τα ως άνω αναφερόμενα στοιχεία, και γίνεται ρητή αναφορά και στους κληρονόμους του αποβιώσαντος, αποτελούν έγκυρες και νόμιμες διοικητικές πράξεις, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, το καταλογιζόμενο ποσό δηλαδή η φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από τις προσβαλλόμενες πράξεις για το αποβιώσαντα, επιμερίζεται στους υπόχρεους κληρονόμους κατά την κληρονομική τους μερίδα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τις προσβαλλόμενες πράξεις απουσιάζει το ουσιώδες στοιχείο της ημερομηνίας, η δε νομική πλημμέλεια αυτή συνεπάγεται την ακυρότητά τους.

Επειδή, οι οριστικές πράξεις που κοινοποιήθηκαν είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων και ως Δημόσια έγγραφα προσβάλλονται μόνο επί πλαστότητι.

Επειδή, το ανήλικο τέκνο εκπροσωπείται από τους γονείς του. Η προθεσμία για την αποποίηση της κληρονομιάς ορίζεται από το άρθρο 1847 Αστικού Κώδικα και είναι 4 μήνες από το θάνατο του κληρονομούμενου (ή από της γνώσεως αυτού του θανάτου) για τους κατοίκους εσωτερικού και 12 μηνών για τους κατοίκους εξωτερικού ή εφόσον ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος εξωτερικού. Ο ανήλικος για να προβεί σε αποποίηση κληρονομιάς εντός 4μήνου από του θανάτου νόμιμα θα πρέπει να λάβει ο νόμιμος εκπρόσωπός του άδεια από το δικαστήριο. Η προθεσμία διακόπτεται με την υποβολή της αίτησης προς χορήγηση της αδείας (ΑΠ 1087/2011) Ο ανήλικος έχει πάντοτε το προνόμιο να αποδεχθεί την κάθε κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής (ΑΚ 1527 "Η κληρονομιά που επάγεται στο ανήλικο τέκνο θεωρείται ότι γίνεται αποδεκτή πάντοτε με το ευεργέτημα της απογραφής, και το τέκνο, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 1912, δεν εκπίπτει από το ευεργέτημα αυτό) δηλαδή γίνεται απογραφή του ενεργητικού και του παθητικού της κληρονομιάς και εφόσον το υπάρχει ενεργητικό τότε καθίσταται δικαιούχος αυτού άλλως εφόσον υπάρχει παθητικό δεν ευθύνεται για τα χρέη της κληρονομιάς τα οποία εξοφλούνται από το ενεργητικό αυτής Η απογραφή κληρονομιάς μπορεί να γίνει εντός 1 έτους από την ενηλικίωσή του

Η αποποίηση της κληρονομιάς μπορεί να γίνει εντός 1 έτους από την ενηλικίωσή του κατά την 371/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (όμοια και η 2862/2013) ενώ κάτι τέτοιο είναι εκπρόθεσμο κατά την 1087/2011 απόφαση του Αρείου Πάγου η οποία δέχεται ότι η προθεσμία των 4 μηνών τρέχει και κατά των ανικάνων προσώπων όπως είναι οι ανήλικοι και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει αποποίηση μετά την πάροδο του 4μήνου.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή, διευκρινίζει ότι μετά την αποποίηση του, (υιού) εμπρόθεσμα στις 13-04-2018 ενώπιον του Ειρηνοδικείου Χαλανδρίου, η κληρονομική μερίδα περιήλθε στα ανήλικα τέκνα του και

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα υποδεικνύει την ύπαρξη κατιόντων του αποποιηθέντος, συγκληρονόμων – συνυπόχρεων, ανήλικων τέκνων, χωρίς να προσκομίζεται πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης προκειμένου να διαπιστωθεί σε ποιους επάγεται η κληρονομιά, πόσων ετών είναι, ούτε προσκομίζεται κάποιο άλλο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο . Επίσης δεν γνωστοποιήθηκε ούτε στον έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή εάν τα ανήλικα τέκνα έχουν ή όχι αποποιηθεί, καθώς για κατοίκους εξωτερικού η αποποίηση έχει προθεσμία 12 μηνών, ή έχουν αποδεχθεί την κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής. Κατά συνέπεια ορθώς εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με αναφορά σε αυτές και των στοιχείων των κληρονόμων,και

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Διαχειριστική χρήση 01/01/2012-31/12/2012.

1) Ως προς τον ποσόν κατάθεσης(πίστωσης) ύψους 8.428,00 € που έγινε στις 30/01/2012 από τον

Επειδή, με την ΠΟΛ 1110/2007, με Θέμα: «Η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή μετά από δικαστική απόφαση ή συμβιβαστικά στα πλαίσια δικαστικού συμβιβασμού κατά τη λήξη της εμπορικής μίσθωσης για την αποκατάσταση των ζημιών ή επαναφορά του μισθίου στην προτέρα κατάσταση δεν υπόκειται σε φορολογία».

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι το ΝΣΚ με την αριθ.100/2007 γνωμοδότηση του η οποία έγινε μερικώς αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, αποφάνθηκε, ότι το ποσό της αποζημίωσης, που καταβάλλει μετά από δικαστική απόφαση ή συμβιβαστικά στα πλαίσια δικαστικού συμβιβασμού (άρθ.208-214, 293 Κ.Πολ.Δικ) η μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή κατά τη λήξη της εμπορικής μίσθωσης για την αποκατάσταση της ζημίας (θετικής) που προξένησε στο ακίνητο από υπαιτιότητα της και δεν

οφείλεται στη συμφωνηθείσα χρήση αυτού, δεν είναι φορολογητέο, καθώς η υπόψη αποζημίωση δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος και συνεπώς δεν είναι φορολογητέα.

Επιπλέον, το ΝΣΚ γνωμοδότησε ότι και το ποσό της αποζημίωσης, που επιδικάζεται υπέρ του εκμισθωτή κατά τη λήξη της εμπορικής μίσθωσης για την αποκατάσταση, δυνάμει όρου της συμβάσεως, του μισθίου στην προτέρα του κατάσταση, εφόσον είχαν γίνει προσθήκες, τροποποιήσεις ή μεταρρυθμίσεις ή άλλες επεμβάσεις επί του μισθίου από το μισθωτή, δεν υπόκειται σε φορολογία, γιατί η αποζημίωση αυτή αντικρίζει τις δαπάνες που απαιτούνται για την επαναφορά του μισθίου στην προτέρα κατάσταση (Διοικ. Εφ.Αθηνών 3743/2002).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται ότι το ποσόν κατάθεσης(πίστωσης) ύψους 8.428,00 € που έγινε στις 30/01/2012 από τον, αφορά αποζημίωση λόγω λύσης επαγγελματικής μίσθωσης ακινήτου, και ότι τα φορολογικά στοιχεία δαπανών αποκατάστασης ζημιών, υποβλήθηκαν στην φορολογική αρχή συμπεριλαμβανόμενα στα λοιπά φορολογικά στοιχεία καταναλωτικών δαπανών (κωδ.49) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013(χρήση 2012), οι οποίες ανέρχονται στο ποσόν των 30.000,00 €, χωρίς όμως να υποδεικνύει εκείνα τα φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν την δαπάνη για την αποκατάσταση των ζημιών στο ακίνητο που είχε εκμισθώσει, ούτε το ακριβές συνολικό ποσόν αυτών. Δεν προσκόμισε στον έλεγχο όταν της ζητηθηκε, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δαπανών, ούτε προσκόμισε κάποιο άλλο έγγραφο στοιχείο (πχ κατάσταση με τα στοιχεία του κάθε φορολογικού στοιχείου δαπάνης, ήτοι την επωνυμία της εκδότριας επιχείρησης, τον ΑΦΜ της, την ημερομηνία έκδοσης και το τελικό ποσόν) ώστε να προκύπτει το συνολικό ποσόν που δαπανήθηκε για την αποκατάσταση των ζημιών στο ακίνητο της.

Επειδή, με τις οδηγίες που έδωσε το Υπουργείο Οικονομικών για την συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2013(εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012) αναφέρεται(σελ.38-39) « ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ 7 [.....] κωδικοί 049 [...] Σε κάθε περίπτωση υποβολής της δήλωσης δεν συνυποβάλλονται οι αποδείξεις δαπανών οι οποίες φυλάσσονται και παραδίδονται εφόσον ζητηθούν για έλεγχο».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά (INTERNET), από κοινού με τον σύζυγο τηςΑΦΜ (απεβίωσε 01-03-2018), την με αρ.καταχ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 041/01/2012-31/12/2012) αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και δεν προσκομίζει, είτε στον έλεγχο είτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της κανένα έγγραφο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία δαπανών αποκατάστασης ζημιών, υποβλήθηκαν στην φορολογική αρχή και συμπεριλαμβάνονται στα λοιπά φορολογικά στοιχεία καταναλωτικών δαπανών (κωδ.49) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013(χρήση 2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στον έλεγχο όταν της ζητήθηκαν, ως εκ τούτου, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το ποσόν κατάθεσης ύψους 8.428,00 € που έγινε στις 30/01/2012, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

2) Ως προς τον ποσόν πίστωσης ύψους 842.316,39 € που έγινε στις 10/12/2012, στον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό (δικαιούχοι: η προσφεύγουσα με τον σύζυγο της και τα δυο τέκνα τους) της EUROBANK, με μεταφορά (έμβασμα) του ποσού αυτού από τον υπ.αριθ. λογαριασμότης τράπεζας CREDIT SUISE στην Ελβετία, με αποστολέα εμβάσματος την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της (σελ. 6 έκθεσης έλεγχου).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι το ποσόν των **842.316,39 €** το οποίο μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό της αλλοδαπής της τράπεζας CREDIT SUISE στην Ελβετία στον λογαριασμό της ημεδαπής της EUROBANK, **αφορά επιστροφή ήτοι επαναπατρισμό κεφαλαίων**, τα οποία είχαν εκταμιευτεί από λογαριασμούς που τηρηθήκαν στην Ελλάδα, και συγκεκριμένα:

α) Ποσόν 430.250,00 € στις 24/05/2012 εμβάστηκε στο εξωτερικό, με χρέωση του κοινού με τον σύζυγο τραπεζικού λογαριασμούτης τράπεζας Alpha Bank, **στον κοινό με τους ίδιους συνδικαιούχους λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας.**(το ποσόν των 250,00€ αφορά έξοδα αποστολής εμβάσματος).

β) Ποσόν 400.000,00 €, στις 16/02/2012 εμβάστηκε στο εξωτερικό, με χρέωση του κοινού τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας EUROBANK και παραλήπτη του εμβάσματος την επενδυτική εταιρεία «.....» υπέρ της επενδυτικής εταιρείας «.....». Στην συνέχεια **στις 24/05/2012 η επενδυτική εταιρεία «.....μετέφερε το ποσόν των 400.320,00 € (ωφέλεια 320,00€) στον κοινό λογαριασμότης τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας.**(δικαιούχος, η προσφεύγουσα και ο σύζυγος της ο οποίος απεβίωσε στις 01/03/2018). Τα ποσά αυτά αθροιστικά **μαζί με τις αποδόσεις τους ποσόν ύψος 12.337,14 €** αποδεικνύουν την προέλευση των εισαχθέντων από το εξωτερικό κεφαλαίων, εκταμιευθέντων από τον κοινό λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας (ο οποίος ανοίχτηκε στις 16/5/2012 στην τράπεζα αυτή), ήτοι απόδειξη της προέλευσης του ποσού ύψους 842.316,39 € (842.337,14 € - 20,15 € έξοδα εμβάσματος = 842.316,39 €) της πίστωσης στον λογαριασμό της τράπεζας Eurobank της Ελλάδας.

Επειδή, τον ποσόν της πίστωσης των 842.316,39 € στις 10/12/2012 στον κοινό λογαριασμό της τράπεζας Eurobank της Ελλάδας, αφορά μεταφορά από τον κοινό λογαριασμό

της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας και **ο έλεγχος αποδέχτηκε** (όπως προκύπτει από την από 24/12/2012 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος) **ότι μέρος αυτού, ήτοι ποσόν 430.000,00 €, είναι αιτιολογημένο ως έμβασμα από την αλλοδαπή**, καθώς η προσφεύγουσα προηγουμένως στις 24/05/2012 με χρέωση του κοινού τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας Alpha Bank είχε εμβάσει στο εξωτερικό στον κοινό λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας, το ποσόν των 430.000,00 €.

Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε, ότι το ποσόν των 400.000,00 €, που εμβάστηκε στο εξωτερικό στις 16/02/2012, με χρέωση του κοινού με τον σύζυγο της τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας EUROBANK και παραλήπτη του εμβάσματος την επενδυτική εταιρεία «.....» ταυτοποιείται με το ποσόν ύψους 400.320,00 € που πιστώθηκε στις 25/05/2012 από την αλλοδαπή εταιρεία «.....», στον κοινό λογαριασμότης τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας και αποτελεί μέρος του συνολικού ποσού πίστωσης των 842.316,39 € που μεταφέρθηκε(εμβάστηκε από το εξωτερικό) στις 10/12/2012 από τον κοινό λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας στον λογαριασμό της ημεδαπής της EUROBANK.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, πλην του παραστατικού μεταφοράς ποσού 400.000,00€ στις 16/02/2012 από τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με αριθ. της τράπεζας EUROBANK στην εταιρεία «.....», ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσόν των 400.320,00 € που πιστώθηκε στις 25/05/2012 από την αλλοδαπή εταιρεία «.....» αποτελεί εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης και ότι ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα τους εκτός εάν έχουν φορολογηθεί στην χώρα απόκτησης του , που στην περίπτωση αυτή ο σχετικός φόρος συμψηφίζεται σύμφωνα με τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας. Η ανωτέρω αλλοδαπή εταιρεία έχει έδρα στον Παναμά και δεν υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας και συνεπώς το ποσόν των 400.320,00 € θεωρήθηκε από τον έλεγχο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης.(σελ.28 έκθεσης έλεγχου)..

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε την με αρ. πρωτ./22-10-2018 βεβαίωση της τράπεζας EUROBANK Α.Ε.(κατάστημα Κεφαλαρίου 026) με την οποία βεβαιώνεται ότι εκτελέστηκε η εντολή μεταφοράς κεφαλαίου στις 16-02-2012 ποσού 400.000,00 € με χώρα προορισμού την Ελβετία και δικαιούχο του κεφαλαίου την «.....» **(σχετ.1)**, την από 16-02-2012 εντολή μεταφοράς που έδωσε ο σύζυγος τηςπρος την εταιρεία «.....» **(σχετ.2)** να μεταφέρει ποσόν 400.000,00 € υπέρ της εταιρείας «.....»,την από 20-02-2012 επιβεβαίωση τηςπρος τον, περί πίστωσης του ποσού των 399.950,00 € στην**(σχετ.3)**, το από 20-02-2012 έγγραφο (αριθ. αναφοράς) τηςπερί ανάληψης του ποσού 399.950,00 € μόνο μετά από ειδοποίηση 48 ωρών, δικαιούχος

.....η/και,, 15237 Ελλάδα.(**σχετ. 4**), την από 24-05-2012 εντολή αποπληρωμής τουπρος (αρ. αναφοράς) της κατάθεσης και του επιτοκίου στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας.(**σχετ.5**).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας, από την οποία προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός έχει πιστωθεί με το ποσόν των 400.320,00 στις 25-05-2012 από την Συνεπώς το ποσόν των 400.000,00 € το οποίο εμβάστηκε από την ημεδαπή στις 16-02-2012 από τον λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK, με προορισμό την Ελβετία και δικαιούχο την εταιρείακαι εν συνεχεία μεταφέρθηκε στην εταιρεία η οποία με την από 24-05-2012 εντολή αποπληρωμής (**σχετ.5**) που έλαβε από τον σύζυγο της προσφεύγουσας, κατέθεσε το ποσόν των 400.320,00 € στις 25-05-2012 στον τραπεζ. λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας.

Επειδή, από την κίνηση (16-05-2012 έως 07-12-2012) του λογαριασμού της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας, προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού στις 07.12.2012 ανέρχεται στο ύψος των 842.337,14 €, καθώς και η πίστωση του ποσού των 400.320,00 €, με καταθέτη την εταιρεία «.....», χωρίς να υπάρχει άλλη κατάθεση ποσού με τα στοιχεία της εν λόγω εταιρείας. Σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται δεκτό ότι το αρχικό ποσόν των 400.000,00€ που εμβάστηκε στις 16-02-2012 στο εξωτερικό, επενδύθηκε (**σχετ.2-5**) στην αλλοδαπή στην εταιρεία «.....», η οποία στην συνέχεια κατέθεσε στον κοινό λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας το ποσόν των 400.320,00 €. Συνεπώς το αρχικό ποσόν των 400.000,00 € επεστράφη στις 10-12-2012 ως μέρος του συνολικού ποσού των 842.316,39 € στον κοινό λογαριασμότης τράπεζας Eurobank της Ελλάδας.

Επειδή, η πίστωση του εισερχομένου εμβάσματος ποσού 842.316,39 ευρώ που έγινε στις 10-12-2012 από τον απέναντι λογαριασμό της αλλοδαπής αναφέρει ως αποστολέα εμβάσματος την προσφεύγουσα και τον σύζυγο της(σελ. 6 έκθεσης έλεγχου), καθώς και από την κίνηση του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού της αλλοδαπής που προσκόμισε στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (**σχετ.6**) αναγράφονται μόνο τα ονόματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, ως εκ τούτου το ανωτέρω αυτό ποσόν εισερχομένου εμβάσματος από την αλλοδαπή, αφορά την προσφεύγουσα και τον σύζυγο της

Επειδή, από την από 24-12-2012 έκθεση έλεγχου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, δεν εγείρεται ζήτημα ότι τα δυο(2) ποσά εμβασμάτων που στάλησαν στο εξωτερικό, ήτοι στις 16-02-2012 ποσόν 400.000,00 € και στις 24/05/2012 ποσόν 430.250,00 € και ήταν κατατιθέμενα από πριν

στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσαν στην Ελλάδα(Λογ.της τράπεζας Alpha Bank και Λογ. της τράπεζας EUROBANK) το έτος 2012, ότι δεν αιτιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της (απεβίωσε 01-03-2018), της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και προγενέστερων ετών.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το ποσόν κατάθεσης των 400.320,00 € που έγινε στις 25-05-2012 από την αλλοδαπή εταιρείαστον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας CREDIT SUISSE της Ελβετίας και ο έλεγχος το προσδιόρισε ως εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, προέρχεται από το ποσόν των 400.000,00 € που εμβάστηκε στο εξωτερικό στις 16-02-2012, γίνεται δεκτός.

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.	
	Υποχρ.	Σύζυγος	Υποχρ.	Σύζυγος	Υποχρ.	Σύζυγος
Από Ακίνητα	10.260,00	55.966,10	10.260,00	55.999,10	10.260,00	55.966,10
Από Μισθωτές Υπηρεσίες	4.045,59	8.276,64	4.045,59	8.276,64	4.045,59	8.276,64
Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	0,00	0,00	0,00	8.428,00	0,00	8.428,00
Εισόδημα Αλλοδαπής Προέλευσης	0,00	0,00	200.160,00	200.160,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	14.305,59	64.242,74	214.465,59	272.863,74	14.305,59	72.670,74
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	95.184,47	146.444,45	301.342,67	361.030,47	101.182,67	160.870,65

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης:

		Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	14.305,59	214.465,59	14.305,59	0,00
	Σύζυγος	64.242,74	272.863,74	72.670,74	8.428,00
Φόρος	Πιστωτικό Ποσό	116,95	0,00	0,00	116,95
	Χρεωστικό Ποσό	0,00	174.789,14	3.371,20	3.371,20
Πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ (50% χ3.371,20)		0,00	87.453,04	1.685,60	1.685,20
Τόκοι άρθρο 53 60 μήνες χ 0,73%= 43,8%χ 3.371,20)		0,00	76.608,87	1.476,59	1.476,59
Εισφορά Αλληλεγγύης		8.713,31	26.494,93	10.482,13	1.768,82

Σύνολο με βάσει την παρούσα απόφαση				8.418,76
--	--	--	--	-----------------

Σημείωση: α) Υπόχρεου (ΑΦΜ.....) β) Συζύγου(ΑΦΜ.....)

Εισφ. Αλληλεγγύης 1.191,77 € 577,05 €.

Ύστερα από τα ανωτέρω, τροποποιούμε την υπ. αρ. /24-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 2012) και το οφειλόμενο ποσόν για καταβολή ανέρχεται στο ύψος των 8.418,76 € .

Επειδή, από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας CREDIT SUISSE στην Ελβετία, από τον οποίο εμβάστηκε το σύνολο του ποσού των 842.316,39 ευρώ στις 10-12-2012 στην τράπεζα EUROBANK στην Ελλάδα προκύπτουν τόκοι συνολικού ποσού 11.996,40 ευρώ (σελ.33 έκθεσης έλεγχου), ορθώς ο έλεγχος εξέδωσε την υπ.αρ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Τόκων Αλλοδαπής(αρθρου 24 παρ.1 περ.γ' του Ν.238/1994) οικ. έτους 2013(εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012),και καταλόγισε τον φόρο τόκων αλλοδαπής προέλευσης. Η ύπαρξη τόκων αλλοδαπής προέλευσης διαπιστώθηκε κατά την διενέργεια του ελέγχου και στοιχεία που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή για την πράξη αυτή πρέπει να απορριφθεί.

Φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

Ως προς τον ποσόν πίστωσης ύψους 104.000,00 USD ή 76.617,06 € που έγινε στις 06/02/2014,στον υπ' αρ. της EUROBANK στην Ελλάδα (κοινός λογαριασμός με δικαιούχους, την προσφεύγουσα, τον σύζυγο της και την κόρη τους).

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 18 αναφέρεται ότι: « Για τους **κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς**, το ποσό του εμβάσματος **επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς** και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή στην εγκύκλιο 1228/15-10-2014 παρ. 3 αναφέρεται ότι: « Σε 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).».

Επειδή, στις 06/02/2014 στον υπ' αρ. λογαριασμό της EUROBANK στην Ελλάδα (κοινός λογαριασμός με δικαιούχους, την προσφεύγουσα, τον σύζυγο της και την κόρη τους), πιστώθηκε το ποσόν των 104.000 USD ή 76.617,06 ευρώ με αποστολέα εμβάσματος από το εξωτερικό την εταιρεία «.....», από τον λογαριασμό, με αιτιολογία συναλλαγής και το οποίο ο έλεγχος αρχικώς επιμέρισε ισομερώς στους τρεις δικαιούχους του ανωτέρω ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας EUROBANK, ήτοι ποσόν 34.666,66 USD έκαστος. **(σελ. 7 έκθεσης έλεγχου)**. Περαιτέρω, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και με την έκδοση της υπ. αρ. /24/12/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014) επιμέρισε το ανωτέρω ποσόν των 104.000 USD ή 76.617,06 ευρώ στους δυο(2) μόνο δικαιούχους του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας EUROBANK, ήτοι στην προσφεύγουσα και στον σύζυγο της, ποσόν 38.308,53 ευρώ έκαστος, αναφέροντας (σελ.30 εκθέσεις έλεγχου) ότι: «[...] ο έλεγχος δεν θα επιμερίσει το σχετικό ποσόν σύμφωνα με τους δικαιούχους του λογαριασμού διότι θεωρεί ότι το ποσό αυτό αποτελεί εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τον αποβιώσαντα και την σύζυγο του»

Επειδή, το ποσόν των 104.000 USD ή 76.617,06 ευρώ με αποστολέα εμβάσματος από το εξωτερικό την εταιρεία «.....» και απέναντι λογαριασμό, με αιτιολογία συναλλαγής, δεν αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα, ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσης, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ποιοι είναι οι δικαιούχοι αυτού και πως τροφοδοτήθηκε ο απέναντι λογαριασμός με το ποσόν αυτό, ούτε ότι το ποσόν αυτό έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου..

Συνεπώς, για το ανωτέρω αυτό ποσόν που εμβάστηκε από το εξωτερικό ορθώς ο έλεγχος το προσδιόρισε ως εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης. Επειδή όμως από την έκθεση έλεγχου δεν

προκύπτει ότι δικαιούχοι του απέναντι λογαριασμούείναι η προσφεύγουσα και ο συζυγός της, ώστε να θεωρηθεί ότι πράγματι το ποσόν ανήκε μόνο στην προσφεύγουσα και στον σύζυγο της, το ποσόν αυτό θα πρέπει να επιμεριστεί ισομερώς και στους τρεις δικαιούχους του ημεδαπού λογαριασμού, ητοι ποσόν 25.539,02 έκαστος (76.617,06 : 3).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το ποσόν κατάθεσης των 104.000 USD η 76.617,06 ευρώ έπρεπε να κατανεμηθεί ισόποσα στους δικαιούχους, γίνεται δεκτός.

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.	
	Υποχρ.	Σύζυγος	Υποχρ.	Σύζυγος	Υποχρ.	Σύζυγος
Από Ακίνητα	12.635,00	38.380,00	12.635,00	38.380,00	12.635,00	38.380,00
Τόκοι	52.182,89	40.333,61	52.182,89	40.333,61	52.182,89	40.333,61
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής για μη επιτηδευματίες			38.308,53	38.308,53	25.539,02	25.539,02
Από Μισθωτές Υπηρεσίες	3.450,00	7.484,64	3.450,00	7.484,64	3.450,00	7.484,64
Φορολογητέο Εισόδημα	68.268,37	86.198,25	106.576,90	124.506,78	93.806,91	111.737,27
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	68.268,37	86.198,25	106.576,90	124.506,78	93.807,39	111.737,27

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης:

		Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	68.268,37	106.576,90	93.807,39	25.539,02
	Σύζυγος	86.198,25	124.506,78	111.737,27	25.539,02
Φόρος	Πιστωτικό Ποσό				
	Χρεωστικό Ποσό	2.218,34	22.138,78	15.498,57	13.280,23
Πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ (50% χ15.673,48)			9.960,22	6.640,12	6.640,12
Εισφορά Αλληλεγγύης		4.634,00	9.243,35	7.283,71	2.649,71
Σύνολο με βάσει την παρούσα απόφαση					22.570,06

Σημείωση: α) Υπόχρεου (ΑΦΜ.....) β) Συζύγου(ΑΦΜ.....)

Εισφ. Αλληλεγγύης 766,17 €,

1.883,54 €.

Κύριος Φόρος 6.640,17 €,

6.640,06 €.

Πρόστιμο

3.320,06 €

3.320,06 €

Ύστερα από τα ανωτέρω, τροποποιούμε την υπ. αρ. /24-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2014-31/12/2014) και το οφειλόμενο ποσόν για καταβολή ανέρχεται στο ύψος των 22.570,06 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςχήρας του, με ΑΦΜ, **την τροποποίηση:** **α)** της υπ. αρ. /24-12-2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 2012), **β)** της υπ. αρ. /24-12-2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 2014), και την **επικύρωση** της υπ.αρ. /24-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου τόκων αλλοδαπής ελεγχ. περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Α/Α	Είδος Φόρου	Αρ.Πραξης	Διαχ. περίοδος	Συνολικό Ποσόν
1	Εισόδημα	/2018	01/01-31/12/2012	8.418,76 €
2	Εισόδημα	/2018	01/01-31/12/2014	22.570,06 €
3	Τόκοι Αλλοδαπής	/2018	01/01-31/12/2012	2.062,18 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.