



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

30-10-2014

Αριθμός απόφασης:

3463

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αρ. ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου, οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου, οικονομικού έτους 2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου, καταλογίστηκε στη προσφεύγουσα φόρος (κύριος) ποσού 231.459,96 €, πλέον 115.729,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) καθώς και εισφορά Ν. 3986/2011 ποσού 21.700,02 €, πλέον 10.850,01 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας εισφοράς), συνολικού ποσού 379.739,97 €, για το οικ. έτος 2012.

Με την υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας 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 2011 (οικ. 2012) απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 601.084,34 ευρώ.

Τα εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό από τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα

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

Μετά από μια ιστορική αναδρομή στην οποία εξιστορείται η προέλευση των χρημάτων η προσφεύγουσα καταλήγει ότι :το ποσό των 850.000 CHF άνηκε στη και το οποίο με το από μνημόνιο παραδόθηκε στον υιό της με την υποχρέωση να το παραδώσει εξ' ημισείας στα παιδιά του και μετά το θάνατό της και όταν γίνουν 26 (είκοσι έξι) ετών. Σε περίπτωση που η αφήσει διαθήκη, η εκτέλεση της ανατίθεται στη, δικηγόρο, σύζυγο του και μητέρα των παιδιών του και ο τελευταίος έχει υποχρέωση να παραδώσει τα χρήματα και το από μνημόνιο στην ανωτέρω"..... , η οποία θα συνεχίσει το έργο της φύλαξης τους και θα εκπληρώσει την υποχρέωση. Και συνεχίζει:

«Από τα ανωτέρω προκύπτει πέραν από κάθε αμφιβολία ότι το περιουσιακό αντικείμενο πάνω στο οποίο στηρίχθηκε η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν είναι δικό μου περιουσιακό στοιχείο και συνεπώς δεν υπήρχε προσαύξηση περιουσίας μου είτε νόμιμη είτε παράνομη.»

Επιπλέον μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι «.....Στη συγκεκριμένη περίπτωση και για να είναι εφαρμόσιμη η διάταξη του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, πρέπει να υφίσταται προσαύξηση περιουσίας η οποία πρέπει να διαπιστωθεί από την αρμόδια υπηρεσία, με την στενή έννοια της περιουσίας όπως λεκτικά ορίζει το άρθρο διότι αναφέρεται σε μία και μόνο περίπτωση πράγματος δεκτικού χρηματικής αποτίμησης με φυσικό ή νομικό πρόσωπο , αυτήν της κυριότητας ,πριν κληθώ να δώσω αποδείξεις για την προέλευση της. Το γεγονός ότι τα χρήματα ήταν κατατεθειμένα σε Τραπεζικό λογαριασμό στο όνομα μου σημαίνει ότι είναι περιουσία μου παρά μόνον ότι είναι στην κατοχή μου..... »

Στις κατατέθηκε από την προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. υπόμνημα για την ακύρωση - επανεξέταση της ανωτέρω πράξης, με το ποίο ζητά να ληφθούν υπόψη και τα εξής:

- η εντολή φύλαξης του καταπιστεύματος που συστήθηκε εγγράφως την (σχετικό)
- η υπογραφή της θανούσης στο καταπίστευμα, έχει υποβληθεί σε γραφολογική εξέταση (σχετικό)
- η παράδοση των χρημάτων και εγγράφων, από τον σύζυγο της, προκύπτει από το έγγραφο, με υπογράφοντες την προσφεύγουσα και τον σύζυγο της, και από την διαθήκη της πεθεράς της (σχετικά&)
- η φυσική φύλαξη των χρημάτων ήταν η θυρίδα στη τράπεζα (σχετικό)
- τοποθέτηση χρημάτων στην Τράπεζα σε δύο κοινούς λογαριασμούς με τα παιδιά της (σχετικό)
- ανάληψη των χρημάτων από τη Τράπεζα με δύο τραπεζικές επιταγές (σχετικό &) και κατάθεση αυτών στην Τράπεζα (σχετικό)
- αίτηση - δήλωση μεταφοράς χρημάτων από τη Τράπεζα σε Τράπεζα του εξωτερικού και συγκεκριμένα στη τράπεζα στην (σχετικό)

- ενδεικτική αποστολή χρημάτων στο εξωτερικό για σπουδές των παιδιών της από έως (σχετικά- ...)

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 προέλευσης 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 προέλευσης 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 παραγραφο 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.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

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 στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 αναφέρεται ότι:

«1. Επικαλούμενα έτη για την ανάλωση κεφαλαίου.

Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1087172/1642/Α0012/25.10.2005 έγγραφο της Δ/νσης φορολογίας εισοδήματος, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου, πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Τα παραπάνω δεν ισχύουν κατά τα έτη που ο φορολογούμενος αποδεδειγμένα δεν ήταν υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, βάσει των κείμενων διατάξεων.

3. Προσδιορισμός κεφαλαίου.

Τονίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους αφαιρούνται οι δαπάνες που ορίζονται από τα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής τεκμηρίου.

Επισημαίνεται ότι ειδικά για τις χρήσεις 2008 και 2009, για τον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου (άρθρο 19 του Κ.Φ.Ε.) εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου (παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.3763/2009).

4. Τεκμαρτή δαπάνη κύριας κατοικίας.

Από τη χρήση 2003 έως και τη χρήση 2009, το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των 200 τ. μ. αποτελεί στοιχείο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης (άρθρο 4 παρ. 1 ν. 3091/2002). Επίσης, από 1.1.2003 αυξήθηκε η συνολική επιφάνεια των δευτερευουσών κατοικιών, των οποίων το τεκμαρτό μίσθωμα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, από 100 σε 150 τ. μ. Συνεπώς, κατοικίες που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 16 του ΚΦΕ δε λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου. Για τις χρήσεις 2002 και παλαιότερα, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή και την ΠΟΛ.1201/9.7.1996 διαταγή, δε λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου τα απαλλασσόμενα τεκμαρτά εισοδήματα, όπως το απαλλασσόμενο τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοίκηση.

12. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999.

Γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999, εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) και εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Στην ηλεκτρονική εφαρμογή συμπληρώνεται το πεδίο "Αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο" στο οικον. έτος 2000, με το ποσό αυτό.

Στην περίπτωση που ο δικαιούχος χρησιμοποιήσει χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν σε πιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999, δε μπορεί να επικαλεσθεί και ανάλωση προηγούμενων ετών.

18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων.

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.

19. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων με εισαγωγή κεφαλαίων που δεν ευρωποιήθηκαν ή δραχμοποιήθηκαν.

Για τις περιπτώσεις εκείνες που, κατά την εισαγωγή του συναλλάγματος και μέχρι την ημερομηνία του εμβάσματος, δεν έγινε μετατροπή του σε ευρώ, προκειμένου ο φορολογούμενος να καλύψει το ποσό του εμβάσματος (μέσω της εφαρμογής του taxis), θα πρέπει να προσκομίσει βεβαίωση του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος περί της εισαγωγής του ανάλογου ποσού και παραμονής του στο νόμισμα στο οποίο είχε εισαχθεί.

Ειδικά για τους υπόχρεους σε δήλωση στην Ελλάδα, θα πρέπει να υπάρχει δικαιολόγηση προέλευσης του παραπάνω ποσού που θα επικαλεστούν.

Για λόγους πρακτικής αντιμετώπισης των παραπάνω περιπτώσεων, διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω περιγραφόμενα ποσά θα συμπεριληφθούν στην ειδική εφαρμογή του TAXIS χωρίς υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης, στο πεδίο «ΕΠΑΝΑΠΑΤΡΙΖΟΜΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ Ή ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ» αθροιστικά, αφού μετατραπούν σε ευρώ, με ισοτιμία την ισοτιμία που ίσχυε κατά την ημερομηνία εξαγωγής του εμβάσματος. Μεταξύ των δικαιολογητικών που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στη Δ.Ο.Υ. θα περιλαμβάνεται και σχετική αναλυτική κατάσταση ανά έτος κ.λπ. των εισαγόμενων σε ξένο νόμισμα κεφαλαίων.

24. Σε περίπτωση εμβάσματος από παιδί που κατοικεί στο εξωτερικό, τίθενται τα πιο κάτω θέματα:

α) αν το έμβασμα έγινε από κοινό λογαριασμό του τέκνου με το γονέα σε ατομικό λογαριασμό του τέκνου, που σπουδάζει στο εξωτερικό, και αποδεικνύεται ότι το ποσό του εμβάσματος καλύπτει τις αναγκαίες υποχρεώσεις του γονέα για τις σπουδές του τέκνου, η κάλυψη του εμβάσματος θα βαρύνει το γονέα και δεν προκύπτει θέμα άτυπης δωρεάς στο τέκνο.

β) αν, στην πιο πάνω περίπτωση, το ποσό που εμβάστηκε υπερβαίνει τις αναγκαίες δαπάνες για τις σπουδές του τέκνου, η κάλυψη του εμβάσματος για το επιπλέον ποσό θα βαρύνει το τέκνο και, εφόσον το τέκνο δεν είχε την οικονομική δυνατότητα συνεισφοράς στον κοινό λογαριασμό, λόγω απουσίας εισοδημάτων ή άλλων εσόδων, προκύπτει θέμα άτυπης δωρεάς σε αυτό.

γ) αν το έμβασμα έγινε από κοινό λογαριασμό του τέκνου το οποίο δεν σπουδάζει) με το γονέα σε κοινό λογαριασμό αυτών και εφόσον το τέκνο δεν είχε την οικονομική δυνατότητα συνεισφοράς στον κοινό

λογαριασμό, λόγω απουσίας εισοδημάτων ή άλλων εσόδων, η κάλυψη του εμβάσματος θα βαρύνει το γονέα. Η τυχόν ύπαρξη άτυπης δωρεάς δεν μπορεί να αποκλειστεί στις περιπτώσεις αυτές (μετά από τη διενέργεια ελέγχου), εφόσον αποδεικνύεται ότι το τέκνο που δεν είχε την οικονομική δυνατότητα να εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, παραταύτα έκανε χρήση αυτού μεταγενέστερα (π.χ. με ανάληψη ποσού και περαιτέρω κατάθεση σε άλλο λογαριασμό ατομικό ή κοινό με τρίτο πρόσωπο ή οποιαδήποτε άλλη επένδυση ή και απλή ανάληψη).

Τα πιο πάνω (για την τυχόν υποχρέωση φόρου δωρεάς) μπορούν να ισχύσουν βεβαίως ανάλογα και σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται η μεταφορά χρηματικών ποσών από ή /και προς κοινό ή ατομικό λογαριασμό. Στις περιπτώσεις μεταφοράς χρηματικών ποσών από και προς κοινό λογαριασμό μεταξύ των αυτών συνδικαιούχων, η κάλυψη των ποσών του εμβάσματος βαρύνει τον καθένα από αυτούς κατ' αναλογία, εκτός αν αποδεικνύεται διαφορετικά, με την επιφύλαξη της τυχόν ύπαρξης άτυπης δωρεάς κατά τα ανωτέρω. Σημειώνεται ότι η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό δεν μπορεί να θεμελιώσει εκ προοιμίου την ύπαρξη άτυπης δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων.

Θέμα άτυπης δωρεάς τίθεται εφόσον ο συνδικαιούχος, ο οποίος δεν είχε (την οικονομική δυνατότητα να) εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, κάνει χρήση (του) ποσού του λογαριασμού, γεγονός πραγματικό και ελεγκτέο σε κάθε περίπτωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για παράδειγμα, η μεταφορά χρηματικού ποσού από και προς κοινό λογαριασμό μεταξύ των αυτών προσώπων και η επιστροφή του ίδιου χρηματικού ποσού στον αρχικό λογαριασμό, χωρίς ενδιάμεσα να έχει γίνει χρήση (του) ποσού αυτού από κάποιον από τους συνδικαιούχους, δεν μπορεί να θεμελιώσει την ύπαρξη άτυπης δωρεάς».

Επειδή με το άρθρο 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».

Επειδή η προσφεύγουσα ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λόγω της αποστολής στο εξωτερικό των εμβασμάτων από λογαριασμό, τα οποία κατ' έλεγχο θεωρήθηκε ότι την αφορούν και την βαρύνουν στο σύνολο τους και ότι το ύψος τους δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της και από τα προσκομισθέντα στοιχεία στον έλεγχο.

Επειδή ο προσδιορισμός του πλεονάζοντος κεφαλαίου γίνεται με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ.2 του αρθ.19 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, μετά τις τροποποιήσεις με την παρ.4 του αρθ. 4 του Ν.3296/2004 και την παρ.4 του αρθ.3 του Ν.3763/2009. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα εισοδήματα και λοιπά χρηματικά ποσά που έχουν εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής τεκμηρίου και ειδικά για τις χρήσεις 2008,2009, εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου. Εν προκειμένω ορθά υπολογίστηκε το πλεονάζον κεφάλαιο κατ' έτος από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθά και χωρίς αιτιολογία η φορολογική αρχή της καταλόγισε το σύνολο των εμβασμάτων, τα οποία δεν προέρχονται από προσαύξηση περιουσίας, διότι δεν είναι περιουσιακό της στοιχείο, αλλά δόθηκαν με εντολή προς φύλαξη (ως καταπίστευμα) από τη μητέρα του συζύγου της, , προς τον γιό της και σύζυγο της (εντολοδόχος), με σκοπό να παραδοθούν εξ ημισείας στα παιδιά τους και Συνεπώς, το χρηματικό ποσό των 600.000,00 €, ούτε χαρίστηκε ποτέ αλλά και ούτε αποτέλεσε ιδιοκτησία του πρώην συζύγου της ή δική της. Η εντολή φύλαξης του ανωτέρω καταπιστεύματος συστήθηκε εγγράφως τη , είναι έγγραφο βεβαίας χρονολογίας, φέρει τις υπογραφές του συζύγου της και της μητέρας του, και έχει υποβληθεί σε γραφολογική εξέταση από δικηγόρο - δικαστική γραφολόγο. Συνεπώς υπάρχει γραφολογική απόδειξη και περί γνησιότητας των υπογραφών και περί της ημερομηνίας σύνταξης του εγγράφου, και δεν μένει καμία αμφιβολία περί της ύπαρξης του ως άνω καταπιστεύματος ως χρηματικού διαθέσιμου είτε ευθύς εξαρχής το έτος είτε κατόπιν στη χρήση Η εντολή φύλαξης του ως άνω καταπιστεύματος δόθηκε με συγκεκριμένες οδηγίες στον εντολοδόχο σύζυγο της, ο οποίος δεν μπορούσε ούτε να εκμεταλλευθεί ούτε να το επενδύσει

με οποιοδήποτε τρόπο, αποκλειόμενης της δυνατότητας κατάθεσης του σε τραπεζικό ίδρυμα, παρά μόνο εάν υπήρχε κίνδυνος για ασφαλή φύλαξη του καταπιστεύματος. Ο πρώην σύζυγος της είχε στη φύλαξη του (σε χρηματοκιβώτιο) το ως άνω χρηματικό ποσό μέχρι, οπότε ως βοηθός του εντολοδόχου πρώην συζύγου της παρέλαβε τα χρήματα, ως προκύπτει από το με ημερομηνία έγγραφο που υπέγραψε με τον πρώην σύζυγο της και από την ιδιόγραφη διαθήκη της μητέρας του συζύγου της, αναλαμβάνοντας το καθήκον της φύλαξης τους και τοποθέτησε αυτά σε θυρίδα στην τράπεζα Στη συνέχεια και κατόπιν σχετικής εντολής από τον πρώην σύζυγο της, τοποθέτησε τα χρήματα στη σε δύο (2) κοινούς λογαριασμούς με τα παιδιά της (και μελλοντικούς λήπτες του καταπιστεύματος) για λόγους ασφάλειας εκτέλεσης και πραγμάτωσης της παροχής του καταπιστεύματος σε περίπτωση θανάτου είτε του δικού της είτε του πρώην συζύγου της. Κατόπιν, ο εντολοδόχος σύζυγος της στα πλαίσια φύλαξης του καταπιστεύματος από τον κίνδυνο κατάρρευσης των εγχώριων τραπεζικών ιδρυμάτων (και δέσμευσης του καταπιστεύματος) της έδωσε εντολή να καταθέσει τα χρήματα σε αλλοδαπή τράπεζα.

Επειδή, όμως, σύμφωνα με το άρθρο 446 του ΚΠολΔ "Το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνο όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος αρμόδιος κατά το νόμο ή όταν πεθάνει ένας από εκείνους που το υπέγραψαν ή όταν το ουσιώδες περιεχόμενο του αναφερθεί σε δημόσιο έγγραφο ή όταν υπάρξει άλλο γεγονός που κάνει με ανάλογο τρόπο βέβαιη τη χρονολογία. Η θεώρηση γίνεται με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης "θεωρήθηκε" και της χρονολογίας".

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1923 του ΑΚ «Ο διαθέτης μπορεί να υποχρεώσει τον κληρονόμο να παραδώσει έπειτα από ορισμένο γεγονός ή χρονικό σημείο την κληρονομιά που απέκτησε ή ποσοστό της σε άλλον (καταπιστευματοδόχο). Τέτοια υποχρέωση δεν μπορεί να επιβληθεί στον καταπιστευματοδόχο».

Επειδή, με την διαθήκη του, ένα πρόσωπο μπορεί να καθορίσει την τύχη της περιουσίας του μετά τον θάνατο του, κατονομάζοντας, υπό τους περιορισμούς του νόμου, αυτούς που επιθυμεί να το κληρονομήσουν. Δεν αποκλείεται όμως ο διαθέτης να θεωρήσει σκόπιμο να συστήσει με την διαθήκη του καταπίστευμα, ορίζοντας, σύμφωνα με το άρθρο 1923 του Αστικού Κώδικα, ότι ένα πρόσωπο, ο βεβαρυμμένος, θα αποκτήσει μεν την κληρονομιαία περιουσία ή ένα ποσοστό της, αλλά μόνο μέχρι την επέλευση ενός συγκεκριμένου γεγονότος ή την παρέλευση ορισμένου χρονικού διαστήματος, οπότε και θα υποχρεούται να την παραδώσει σε ένα άλλο, ρητώς οριζόμενο πρόσωπο, που ονομάζεται καταπιστευματοδόχος.

Επειδή, διαθήκη, είναι η μονομερής « αιτία θανάτου» δικαιοπραξία, που περιέχει δήλωση βουλήσεως, συντάσσεται αυτοπροσώπως, σύμφωνα με ορισμένους τύπους και ανακαλείται ελεύθερα, (αρ.1712 & επόμενα ΑΚ).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1774 του ΑΚ «Όποιος κατέχει ιδιόγραφη διαθήκη οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση μόλις πληροφορηθεί το θάνατο του διαθέτη να την εμφανίσει για δημοσίευση στο πρωτοδικείο είτε της τελευταίας κατοικίας ή διαμονής του διαθέτη είτε της δικής του διαμονής. Η δημοσίευση γίνεται κατά το άρθρο 1771. Η διάταξη του άρθρου 1772 εφαρμόζεται και σ' αυτήν την περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1776 του ΑΚ «Αυτός που ζητεί να δημοσιευτεί ιδιόγραφη διαθήκη ενώπιον δικαστηρίου μπορεί κατά τη δημοσίευση της να προσαγάγει τρεις μάρτυρες, οι οποίοι μαρτυρούν ενόρκως για τη γνησιότητα της γραφής ή της υπογραφής του διαθέτη. Το δικαστήριο αφού ακούσει τους μάρτυρες μπορεί κατά τη δημοσίευση της ιδιόγραφης διαθήκης να την κηρύξει επιπλέον κύρια ».

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει η βεβαία χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων, και δη του από καταπιστεύματος και της από απόδειξης παραλαβής εγγράφων και χρημάτων, καθότι στα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν υπάρχει θεώρηση αυτών και ημερομηνία θεώρησης, ως προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 446 του ΚΠολΔ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το από έγγραφο δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του καταπιστεύματος, δεδομένου, ότι, δεν συνιστά διάταξη τελευταίας βουλήσεως (α.1923 ΑΚ).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύουν την ισχύ της διαθήκης, δηλαδή ότι δημοσιεύθηκε σύμφωνα με το άρθρο 1774 του ΑΚ, και ότι κυρήχθηκε κύρια σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1776 του ΑΚ.

Επειδή, η προσκομισθείσα έκθεση αποποίησης κληρονομιάς του, αναφέρει μεταξύ άλλων, ότι, « ... και δήλωσε ότι αποποιείται από την κληρονομιά της μητρός του, η οποία έχει επαχθεί εξ αδιαθέτου και στην οποία δεν αναμίχθηκε μέχρι σήμερα ούτε θα αναμιχθεί στο μέλλον».

Επειδή, η κληρονομική διαδοχή γίνεται με τρεις τρόπους, μεταξύ των οποίων και η διαδοχή εξ'αδιαθέτου, δηλαδή η κληρονομική διαδοχή, γίνεται όπως προβλέπει ο νόμος, στην περίπτωση που δεν υπάρχει διαθήκη.

Επειδή, η ύπαρξη διαθήκης, ως προσκομιζόμενο έγγραφο, έρχεται σε αντίθεση με την έκθεση αποποίησης κληρονομιάς, στην οποία αναφέρεται η λέξη "εξ αδιαθέτου", που σημαίνει, ότι, δεν υπάρχει διαθήκη, (α.1710 ΑΚ).

Επειδή, από μόνο του, το προσκομιζόμενο σχετικό έγγραφο της τράπεζας, περί ύπαρξης θυρίδας κατά το χρονικό διάστημα από έως και από έως, το οποίο απευθύνεται, κατόπιν γραπτού αιτήματος, στο όνομα και, δεν αποδεικνύει ότι υπήρχαν χρήματα εντός της θυρίδας, και σε ποιον ανήκαν, καθόσον στο έγγραφο της ως άνω τράπεζας, αναφέρονται δύο ονόματα, εκ των οποίων το όνομα δεν φαίνεται να έχει καμία σχέση με την υπόθεση.

Επειδή, δεν προσκομίσθηκαν βεβαιώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, από τις οποίες να προκύπτει η μετατροπή των ελβετικών φράγκων σε Ευρώ, κατά το έτος 2005, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, πριν από την ημερομηνία εξαγωγής του εμβάσματος στο εξωτερικό, προκειμένου έστω να εξετασθεί από τον έλεγχο το ενδεχόμενο να γίνει δεκτό το προϊόν της εξαγωγής.

Επειδή, δεν προκύπτει ούτε αποδεικνύεται, από πού προήλθε η κατάθεση σε δύο (2) κοινούς προθεσμιακούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με τα παιδιά της, του ποσού των 600.000,00 € (300.000,00 € και 300.000,00 €) στην, στις

Επειδή, από τις προσκομισθείσες Αποδείξεις Κατάθεσης επί Προθεσμίας της Τράπεζας, προκύπτει, ότι η λήξη των προθεσμιακών λογαριασμών, ήταν η, και οι δύο (2) τραπεζικές επιταγές της Τράπεζας των 300.000,00 € εκάστη ήταν στις, με τις οποίες έγινε η κατάθεση στην Τράπεζα στις και κατόπιν με σχετική εντολή η εξαγωγή τους στην Τράπεζα, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ούτε προσκομίζει κάποια στοιχεία, για το χρονικό διάστημα από, ημερομηνία λήξης της προθεσμιακής κατάθεσης, μέχρι, ημερομηνία των επιταγών, που ήταν κατατεθειμένα τα χρήματα. Δηλαδή δεν υπάρχει αλληλουχία ημερομηνίας, από τη λήξη της προθεσμίας μέχρι την κατάθεση στην Τράπεζα

Επειδή, από το προσκομιζόμενο Αντίγραφο Κατάθεσης Επιταγών της Τράπεζας με ημερομηνία, δικαιούχος του λογαριασμού με IBAN φαίνεται μόνο η προσφεύγουσα και όχι και τα παιδιά της από κοινού, και από τη προσκομιζόμενη με αριθμό Αίτηση - Δήλωση για μεταφορά ΠΙΣΤΩΣΗΣ/ΕΜΒΑΣΜΑ της τράπεζας σε τράπεζα του εξωτερικού, δικαιούχος του λογαριασμού με IBAN στη τράπεζα της δικαιούχου, φαίνεται μόνο η προσφεύγουσα και όχι και τα παιδιά της από κοινού.

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα έγγραφα, δεν αποδεικνύεται ότι τα χρήματα για τις σπουδές των παιδιών της προσφεύγουσας στο εξωτερικό, προέρχονται από το καταπίστευμα, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον, α) τα προσκομιζόμενα έγγραφα προέρχονται από τη τράπεζα, η οποία δεν έχει καμία σχέση με τον λογαριασμό από τον οποίο εξήχθησαν τα εμβάσματα β) στα προσκομιζόμενα έγγραφα φαίνεται να υπάρχει κοινός ξεχωριστός λογαριασμός με έκαστο από τα παιδιά της προσφεύγουσας, γ) δεν προσκομίστηκε βεβαίωση σπουδών από το εξωτερικό για τα παιδιά της, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

ι

Επειδή, τα χρηματικά ποσά συνολικού ποσού 601.084,34 € που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι προέρχεται από το φερόμενο ως καταπίστευμα, δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτά καθώς από τα ανωτέρω εκτεθέντα δεν προκύπτει η ύπαρξη καταπιστεύματος, ούτε αποδεικνύεται η πραγματική προέλευση των χρημάτων, ούτε ότι η ίδια η προσφεύγουσα ενεργούσε ως εντολοδόχος του φερόμενου ως βεβαρυμμένου πρώην συζύγου της. Επίσης, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν είχε το διαθέσιμο εισόδημα για την πραγματοποίηση των εν λόγω εμβασμάτων, στο σύνολο τους και ούτε προσκομίστηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι προέρχονται από πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, ούτε ότι το συνολικό ποσό, προέρχεται από χρηματικά διαθέσιμα, τα οποία είχαν σχηματιστεί από φορολογητέα ύλη ετών μέχρι 31/12/1999.

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 29 παρ. 1-2 του ν. 3986/2011: «1. 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. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1149/20.06.2013 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 29 του ν. 3986/2011, σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα φόρου, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παράγραφο αυτή, συμπεριλαμβανομένων και των επιδομάτων - βοηθημάτων που αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. εισόδημα.....

Επειδή από τα ανωτέρω εκτεθέντα διαπιστώνεται ότι με ορθότητα ο έλεγχος προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας ύψους 527.962,56 € για το οικονομικό έτος 2012. Κατά συνέπεια λογικά επιβλήθηκε πάνω σε αυτό το ποσό ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 21.700,02 € πλέον πρόσθετων φόρων, η οποία υπολογίστηκε με συντελεστή 4%, όπως δηλαδή ισχύει για συνολικά καθαρά εισοδήματα από 100.001 € και άνω.

1

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολο της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :
της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,
του προϊσταμένου, οικονομικού έτους 2012.

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 :

	ΠΟΣΑ ΣΕ €
--	------------------

Διαφορά φόρου	231.459,96 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	115.729,99 €
Διαφορά φόρου ειδικής εισφορά αλληλεγγύης	21.700,02
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	10.850,01
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	379.739,97 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της με υποχρέωση, επί ποινή απαράδεκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).