



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

Καλλιθέα 18/05/2015

Αριθμός απόφασης: 2023

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Αιτωλοακαρνανίας, περιοχή, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		148.056,62 €
2				Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		14.637,51 €

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις στην ανωτέρω παρ. 3 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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:

α) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 78.753,52 €, πλέον 69.303,10 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.955,17 €, πλέον 6.682,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με την υπ' αριθ.εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη &, 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 (οικ.) απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 1.847.202,98 ευρώ.

Τα εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό (.....) από κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς στην Τράπεζαμε αριθ. 1)απεστέλει ποσό 259.825,25 € και 2)απεστέλει ποσό 2.058.670,18 USD, οι οποίοι ανήκαν στους εξής συνδικαιούχους: α), β)και γ)

Ο, (ανιψιός της προσφεύγουσας), κάτοικος, ορίστηκε συνδικαιούχος του λογαριασμού κατά το έτος

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

- 1) Αντισυνταγματική η εφαρμογή του άρθρ. 48 § 3 του Ν. 2238/1994 μετά την τροποποίηση του με το άρθρο 15 § 3 του Ν. 3888/2010.
- 2) Η φορολογική αρχή έχει προβεί σε εσφαλμένο επιμερισμό των εμβασμάτων.
- 3) Το ποσό που της καταλογίσθηκε καλύπτεται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας.
- 4) Δεν υπάρχει η δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς η οποία αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων

επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-....., η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης . Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

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 εις, 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 με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη. ».

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 ΠΟΛ 1228/15-10-14 παρ. 3 αναφέρεται ότι «Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται **από κοινούς λογαριασμούς** πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

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

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

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς

επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013). ».

Επειδή με το άρθρο 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 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 κοινό λογαριασμό στον οποίο είναι συνδικαιούχος, τα οποία κατ' έλεγχο θεωρήθηκε ότι την αφορούν και την βαρύνουν κατά το ήμισυ και ότι το ύψος τους δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της και από τα προσκομισθέντα στοιχεία στον έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι από το συνολικό ποσό των 1.847.201,98 €, μόνο το ποσό των 290.273,92 € ανήκουν στην προσφεύγουσα και τα υπόλοιπα ανήκουν στον αδελφό της,, ήτοι διαφορετική αναλογία των εμβασμάτων, χωρίς να προσκομίσει στον έλεγχο καθώς και με την υποβολή της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα πρόσφορο μέσο που να αποδεικνύει αυτόν τον ισχυρισμό.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος επιμέρισε τα εμβάσματα ισομερώς, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για επιμερισμό με διαφορετική αναλογία απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης της παρ. 2 του άρθρ. 19 του ν. 2238/1994 για την εξεύρεση της προσαύξησης περιουσίας του άρθρ. 48 παρ. 3 ν. 2239/1994, καθώς από τα ποσά που υπήρχαν στον κοινό λογαριασμό με το αδελφό της προσφεύγουσας,, τηνκαι τα δηλωθέντα εισοδήματα των ετώνέως, καλύπτονται πλήρως τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό το έτος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 αναφέρεται ότι: «**ζ)** Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τα δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση

δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 όπως επεξηγήθηκαν με τις ΠΟΛ 1033/21.2.2013 εγκύκλιο του Υπ. Οικ. που λεπτομερώς προβλέπουν ότι: «Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1087172/1642/Α0012/25.10.2005 έγγραφο της Δ/σης 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.».

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/.....).»

Επειδή περαιτέρω και επεξηγηματικά των ανωτέρω διατάξεων σύμφωνα με το με Αρ. Πρωτ.: ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014/ Αθήνα, 19 Δεκεμβρίου 2014 έγγραφο του Υπ. Οικ. με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την αντιμετώπιση των δαπανών των άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε, σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.» αναφέρεται ότι «1. Σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου με τη χρήση τεχνικών ελέγχου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές (σχετ. παρ.4, Γεν. Παρατηρήσεις, ΠΟΛ. 1270/24.12.2013).

2. Σε διαφορετική περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου χωρίς να ζητά από το φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες. **Κατά συνέπεια, οι ελάχιστες δαπάνες που λαμβάνει υπόψη ο έλεγχος είναι οι προσδιοριζόμενες τεκμαρτά δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε, που δεν αμφισβητήθηκαν από το φορολογούμενο στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 16 και 66 του ίδιου ως άνω νόμου.**

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. οριζόταν ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για ποσά που αφορούν ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.

4. Τέλος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1095/....., σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης των οικείων οικονομικών ετών, ενώ εν προκειμένω σύννομα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε και τα οριζόμενα στις ΠΟΛ 1033/21.2.2013 και ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014 του Υπ. Οικ., που δεσμεύουν τις ελεγκτικές υπηρεσίες ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης των φορολογικών θεμάτων αλλά και την Υπηρεσίας μας, ενήργησε ο έλεγχος αφαιρώντας από τα εισοδήματα της προσφεύγουσας τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης για το εκάστοτε έτος από το οποίο επικαλείτο εισόδημα (ή ήταν συνεχόμενο έτους που επικαλείτο ή προέκυπτε εισόδημα) για τον προσδιορισμό της προσαύξησης περιουσίας, για τους λόγους αυτούς ο επικαλούμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 24 της ΠΟΛ 1033/21.2.2013 αναφέρεται ότι: «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 σύμφωνα με την παρ. 25 της ΠΟΛ 1033/21.2.2013 αναφέρεται ότι: «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 1042/1993 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 απαλλαχθεί και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα δικαιολογητικά.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι για την κάλυψη της διαφοράς που προέκυψε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, έχει χωρήσει άτυπη δωρεά ύψους 176.047,26 €, δεδομένου ότι υπήρξαν συνδικαιούχοι των λογαριασμών από τους οποίους εμβάστηκε το ποσό των 1.847.202,98 €, απορρίπτεται ως

αβάσιμος, καθόσον δεν έκανε χρήση των ποσών που υπήρχαν στους κοινούς λογαριασμούς, η προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

Επειδή σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		148.056,62 €
2				Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		14.637,51 €

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	78.753,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (88%)	69.303,10 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	148.056,62 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	7.955,17 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (84%)	6.682,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.637,51 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).