



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Θεσσαλονίκη

30/11/15

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 248

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333260

**ΦΑΞ** : 2313333258

### **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 παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014(Α'178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ.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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 με **ημερομηνία κατάθεσης** ..... και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ..... **ενδικοφανή προσφυγή** του .....κατά των με αριθμ. πρωτ.α).....Προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997 και β)..... οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... διαχειριστικών περιόδων 2008 και 2006 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Των με αριθμ. α) ..... πρόστιμο άρθρου 4 Ν.2523/1997 και β)669/11.05.2015 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικών περιόδων 2008 και 2006 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, και των από ..... οικείων εκθέσεων ελέγχου.

5.Τις από ..... απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την από ..... εισήγηση του ΑυτοτελούςΤμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής του..... 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 τις με αριθμ. α) ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997 και β)..... οριστικής πράξης προσδιορισμού εισοδήματος ,καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος α) πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997 ποσού 300,00 ευρώ για υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση2008) και β) κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 33.630,88 €, πλέον 40.383,16 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ,πλέον τελη χαρτοσήμου 26,10 ευρώ ,ήτοι συνολικού ποσού 74.014,04 ευρώ για το οικ.έτος 2007(χρήση 2006).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν πληροφοριακών εγγράφων ..... του ..... που στάλθηκαν στην ΔΟ.Υ. ύστερα από εισαγγελική παραγγελία με την οποία ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου προκειμένου να διακριβωθούν αξιόποινες πράξεις.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι α)στο οικ. έτος 2007 (χρήση 2006) ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ..... αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 ,αλλά δεν δήλωσε στον κωδικό «725» οποιοδήποτε ποσό που αφορά δαπάνη για δωρεά ή γονική παροχή ή χορηγία χρηματικού ποσού. Λαμβάνοντας υπόψη το πληροφοριακό δελτίο ..... το συνολικό εισόδημα του ελεγχόμενου προσδιορίζεται σε 98.800,00 €, ως εισόδημα που προέρχεται από διαφορά τεκμηρίων, καθόσον το δηλωθέν εισόδημα ανέρχεται σε 3.763,40€. Άρα το τελικό φορολογητέο εισόδημα είναι 95.036,60 €.

Επίσης από τον έλεγχο της αρ. ....αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 προκύπτει ότι στον κωδικό «781 Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κ.τ.λ.» ανεγράφη ποσό 24.720,00€.Λαμβάνοντας υπόψη το πληροφοριακό δελτίο ..... όφειλε να δηλωθεί στον παραπάνω κωδικό ποσό 180.000,00 αντί του ποσού των 24.720,00€, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.1 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1)Δεν έγινε ορθός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος

2)Δεν καλύφθηκε το τεκμαρτό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.2

3)Έχει παραγραφεί η χρήση 2006.

4)Το τεκμαρτό εισόδημα καλύπτεται από την κληρονομιά των αποβιωσάντων γονιών –κοινών τραπεζικών λογαριασμών.

### **Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. (παρ. 1, άρθρο 2, αρχικού νόμου 2238/1994) ».

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. (παρ. 1, άρθρο 3, αρχικού νόμου 2238/1994) . 1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. (παρ. 1, άρθρο 3, αρχικού νόμου 2238/1994) 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η /1 και λήγει την 31η/12 του ίδιου ημερολογιακού έτους. (παρ. 2, άρθρο 3, αρχικού νόμου 2238/1994) .»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 17 περ.ε' του Ν.2238/94 ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: « α)..... β)..... γ)..... δ)..... ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά 70% (εβδομήντα τοις εκατό) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.1 του Ν.2238/94 «Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»

Εν προκειμένω ορθώς προσαυξήθηκε το εισόδημα του προσφεύγοντα κατά το οικ.έτος 2007 με τη διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο και της συνολικής ετήσιας δαπάνης βάσει του αρθρ.17 περ.ε' της πηγής από την οποία δηλώθηκε το μεγαλύτερο εισόδημα (συντάξεις).

### **Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 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** στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. **Σ τις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.** Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος ..... ε) Δάνεια..... στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε 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, 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.(2) 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. Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2019/1992 (ΦΕΚ 34 Α') για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης. »

Στην εν λόγω περίπτωση ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα αναγραφόμενα χρηματικά ποσά στην δήλωση Φ.Ε. οικ. έτους 2007(χρήση2006), τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία , περιορίστηκε η προκύπτουσα διαφορά αλλά **δεν καλύφθηκε, καθώς ο προσφεύγων δεν ανέγραψε κανένα από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 19 παρ.2 του Ν.2238/94, ούτε επίσης δεν προσκόμισε κατά τη διαδικασία ελέγχου μετά την υπ.αριθμ. άρθρου 6 ν.2690/99 κλήση προς ακρόαση κανένα από τα προβλεπόμενα στο νόμο ποσά τα οποία θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν το ποσό της δωρεάς.**

#### **Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής**

**Επειδή**, η επίκληση του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμη για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ..... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις

για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται και με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4203/13 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες**, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης

**Επειδή** στο άρθρο 66 §3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, **εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.** Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3, τέθηκαν όπως προστέθηκαν με την περίπτωση 18α της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. [4254/2014](#) και ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2...»

Εν προκειμένω κατόπιν έκδοσης της ..... Εισαγγελικής Παραγγελίας το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται στις 31/12/2015 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος .

#### **Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής**

**Επειδή** με τον Ν.5638/1932 θεσπίστηκε ο κοινός, διαζευκτικός, τραπεζικός λογαριασμός, με την πραγματοποίηση χρηματικής κατάθεσης σε τράπεζα στο όνομα δύο ή περισσότερων προσώπων από κοινού, τον οποίον μπορούν να κάνουν χρήση και να τον κινούν είτε καθένas χωριστά είτε όλοι μαζί. Σύμφωνα με το άρθρα 2 και 1 του ως άνω νόμου, μπορεί κατά το άνοιγμα του κοινού λογαριασμού να τεθεί πρόσθετα ο όρος με βάση τον οποίο μετά τον θάνατο οποιουδήποτε από τους συνδικαιούχους, η κατάθεση περιέρχεται στους επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς, ενώ με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος συνδικαιούχου δεν έχουν κανένα δικαίωμα στην κατάθεση. Για να εξισορροπηθούν, όμως οι ευνοϊκές για τους επιζώντες συνδικαιούχους και δυσμενείς για τους αναγκαίους κληρονόμους του αποβιώσαντος συνδικαιούχου ρυθμίσεις του ανωτέρω νόμου, εισηχθή διάταξη κατά την οποία, εφόσον με την κατάθεση σε κοινό λογαριασμό του Ν.5638/1932 συντελέσθηκε δωρεά, αυτή κρίνεται σε σχέση με το δίκαιο της νόμιμης μοίρας (για το τι είναι νόμιμη μοίρα αναφερθείτε στο σχετικό άρθρο) ως δωρεά προκειμένου για καταθέτη που απεβίωσε μετά την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα.

**Επειδή** ο όρος δωρεά αναφέρεται στην ανωτέρω διάταξη γενικά και χωρίς ειδικότερο προσδιορισμό του είδους της, τούτο σημαίνει ότι με τον όρο αυτό νοείται κάθε είδους δωρεά, δηλαδή είτε δωρεά εν ζωή είτε

δωρεά αιτία θανάτου, για να συντελεστεί όμως η ως άνω δωρεά (εν ζωή ή αιτία θανάτου) χρειάζεται και η συγκέντρωση των λοιπών ουσιαστικών προϋποθέσεων του κύρους των εν λόγω δικαιοπραξιών και συγκεκριμένα συμφωνία των συγκαταθετών σύμφωνα με τα άρθρα 496 και επόμενα ή 2032 του ΑΚ και συμβολαιογραφικό έγγραφο, την έλλειψη του οποίου αναπληρώνει και στις δύο περιπτώσεις η κατάθεση των χρημάτων στον κοινό λογαριασμό από όπου τα αποσύρει ακολούθως ο δωρεοδόχος – συγκαταθέτης.

**Επειδή** θα πρέπει να επισημανθεί ότι η κατάθεση σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό δεν αποκλείει την ύπαρξη άτυπης δωρεάς στις εσωτερικές σχέσεις καταθέτη - δικαιούχου. Και τούτο διότι η επιταγή του Ν.5638/1932, ως προς το αφορολόγητο εξαντλείται με την απόδοση των χρημάτων του κοινού λογαριασμού σε οποιοδήποτε δικαιούχο που άσκησε το δικαίωμα ανάληψης δηλ. μέχρι το στάδιο αυτό λειτουργεί η ειδική φορολογική πρόνοια του νόμου. Εάν, όμως, περαιτέρω, τα χρήματα αυτά «αξιοποιηθούν» από κάποιο συνδικαιούχο π.χ. για την αγορά ακινήτου ή οποιουδήποτε αλλού περιουσιακού στοιχείου, μπορεί ο Προϊστάμενος της αρμοδίας Δ.Ο.Υ., από το συνδυασμό των διατάξεων του Ν. 2238/94 να θεωρήσει ότι, από την ενυπάρχουσα εσωτερική σχέση καταθέτη και δικαιούχων, **λαμβάνει, χώρα άτυπη δωρεά.**

Επιχείρημα υπέρ της παραπάνω ερμηνευτικής εκδοχής μπορεί να αντληθεί και από την διάταξη του άρθρου 117 του Εισ. Ν.Α.Κ. σύμφωνα με την οποία: "Σε περίπτωση χρηματικής κατάθεσης σε κοινό λογαριασμό του νόμου 5638 της 31 Αυγούστου/7 Σεπτεμβρίου 1932 .... η κατάθεση, αν μ' αυτήν πραγματοποιήθηκε δωρεά, κρίνεται ...." **του νομοθέτη θέλοντας εν προκειμένω να καταδείξει ότι και στις καταθέσεις αυτού του είδους μπορεί να υποκρύπτεται δωρεά.**

**Επειδή** βέβαια το συνολικό ποσό της κατάθεσης στον κοινό λογαριασμό μπορεί να προέρχεται από συμβολή όχι μόνο του δωρητή, αλλά και του δωρεοδόχου, είναι ευνόητο ότι η δωρεά θα αφορά μόνο το ποσό που προήλθε από συμβολή του δωρητή, αφού δεν νοείται δωρεά ποσού που ανήκε στην κυριότητα του δωρεοδόχου.

Εννοείται βεβαίως ότι η απόδειξη μιας τέτοιας έννομης σχέσης βαρύνει την φορολογική αρχή και θα πρέπει να γίνεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία και όχι να προβάλλεται αυθαιρέτως και αορίστως.

**Επειδή στην αριθμ. 64/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ** ορίζεται ότι: «...όπως γίνεται δεκτό από την θεωρία και την νομολογία, κατά την έννοια της προδιαληφθείσης διατάξεως του άρθρου 34 του Ν.Δ.118/73, ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του, δεχόμενου την παροχή άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση εκείνου που παρέχει ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται το περιουσιακό στοιχείο (ΣτΕ 3206/83, 2993/86).

Κατά την έννοια δε της διατάξεως της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου, ο οικονομικός έφορος μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται μεν εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, **υποκρύπτει όμως δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου αυτού (άτυπη δωρεά).**

Εξάλλου, η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής χρημάτων, για την οποία δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, βαρύνει την φορολογική αρχή, αλλ' επειδή τέτοια απόδειξη είναι πολύ δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου άτυπης δωρεάς μεταξύ προσώπων με ιδιαίτερο δεσμό (συγγενικό ή συζυγικό) υπό την προϋπόθεση ότι:

**α)** θα αποκλειόταν, αιτιολογημένα, κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου και

**β)** θα διαπιστωνόταν, επίσης αιτιολογημένα, ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επέτρεπε την διενέργεια δωρεάς κατά το ποσό αυτό (ΣτΕ 2051/1984).

**Επειδή** εν προκειμένω, πέραν του προβαλλόμενου ισχυρισμού στην υπό κρίση προσφυγή περί απόκτησης χρημάτων από κοινό τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε ο προσφεύγων με την θανούσα μητέρα του, δεν προσκόμισε τα νομιμοποιητικά εκείνα έγγραφα για την απόδειξη των ισχυρισμών του και

συνεπώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν διενήργησε έλεγχο για την ενυπάρχουσα εσωτερική σχέση καταθέτη και δικαιούχου. Στην περίπτωση αυτή θα **ελάμβανε χώρα άτυπη δωρεά**, δεδομένου ότι από την εικόνα των υποβληθεισών δηλώσεων του προσφεύγοντος επί σειράς ετών δεν προκύπτουν ικανά εισοδήματα για την τροφοδότηση του κοινού τραπεζικού λογαριασμού.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι «Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1317/1997 Κεφάλαιο Β' πρώτο μέρος (Οδηγίες για την ομοιομορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'/11.9.1997) Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις) **όσον αφορά το Φόρο εισοδήματος διευκρινίζονται τα εξής :** « Από τη διατύπωση αυτής της διάταξης προκύπτει ότι το πρόστιμο επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος παραβαίνει τις φορολογικές υποχρεώσεις του και όχι σε κάθε περίπτωση που υποβάλλει κάποια συμπληρωματική δήλωση. Συνεπώς, εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για να δηλώσει κάποιο στοιχείο με του οποίου την παράλειψη δεν παρέβηκε κάποια υποχρέωση του (κάποια φορολογική διάταξη) και εφόσον δεν προκύπτει διαφορά φόρου για να επιβληθεί πρόσθετος φόρος, δεν επιβάλλεται πρόστιμο (π.χ. υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης για τέκνο που δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση ή υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης με εισόδημα απαλλασσόμενο από το φόρο ή φορολογούμενο με ειδικό τρόπο ή με χρηματικό ποσό που προέρχεται από διάθεση περιουσιακού στοιχείου για κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης ή υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης με έξοδα ιατρικής περίθαλψης κτλ.).

Το πρόστιμο αυτό, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του νέου νόμου, επιβάλλεται για παραβάσεις που διαπράττονται από 11.9.1997 και μετά. Περαιτέρω, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής το πιο πάνω πρόστιμο **επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Δηλαδή, για την ίδια παράβαση δεν επιβάλλονται και πρόσθετος φόρος και πρόστιμο.**»

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ..... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις α)διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και β),πράξης επιβολής προστίμου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος .....

#### ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

##### 1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 300,00 ευρώ.

2.

##### ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006

ΦΟΡΟΣ

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                 | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ   |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|-----------|
| Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό και τέκνων | 3.763,40     | 98.800,00    | 95.036,60 |

| Της συζύγου                                                                                                        |       |                  |                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------------|------------------|
| Χρεωστικό ποσό φόρου                                                                                               |       | 33.630,88        | 33.630,88        |
| Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων                                                                | 21,75 | 21,75            |                  |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου                                                                      | 4,35  | 4,35             |                  |
| Προκαταβολή φόρου                                                                                                  |       |                  |                  |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας                                                                                   |       | 40.357,06        | 40.357,06        |
| Τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ που δεν βεβαιώθηκαν λόγω μη ύπαρξης χρεωστικού υπολοίπου φόρου στην αρχική δήλωση |       | 26,10            | 26,10            |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή                                                                         |       | <b>74.014,04</b> | <b>74.014,04</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).