



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 07-04-2015

Αριθμός απόφασης: 1396

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 15-01-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των: **α)** με αρ./12-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. 2011 και **β)** με αρ./12-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: **α)** με αρ./12-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. 2011 και **β)** με αρ./12-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση, μετά της από 10-12-2014 οικείας έκθεσης ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 06/04/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15-01-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./12-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 4.066,80€, πλέον 3.578,78€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), εισφορά αλληλεγγύης (κύριος φόρος) ποσού 351,87€, πλέον 309,65€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 8.307,10€, για το οικ. έτος 2011.

2) Με την υπ' αριθ./12-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 39.437,06€, πλέον 25.239,72€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), εισφορά αλληλεγγύης (κύριος φόρος) ποσού 4.834,40€, πλέον 3.094,02€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 72.605,19€, για το οικ. έτος 2012.

Με την υπ' αριθ./1119/5-5-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή ο προσφεύγων απέστειλε στο εξωτερικό εμβάσματα ως εξής:

Χρήση 2009

α) Εμβάσματα συνολικού ποσού 153.000,00€, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Α.Ε, με συνδικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα), β) του (πατέρα του προσφεύγοντα) και γ) του (μητέρα του προσφεύγοντα) προς τις Τράπεζες και (.....).

β) Εμβάσματα συνολικού ποσού 882,00€ από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό συναλλάγματος(USD) της με συνδικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα) και β) του (μητέρα του προσφεύγοντα), προς φιланθρωπικές οργανώσεις του εξωτερικού.

Χρήση 2010

α) Εμβάσματα συνολικού ποσού 212.500,00€, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, με συνδικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα), β) του (πατέρα του προσφεύγοντα) και γ) του (μητέρα του προσφεύγοντα) προς την Τράπεζα (.....).

β) Εμβάσματα συνολικού ποσού 149.989,00€ (200.388,80 USD) από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό Τράπεζας, με συνδικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα), β) του (πατέρα του προσφεύγοντα) και γ) του (μητέρα του προσφεύγοντα) προς την Τράπεζα (.....).

γ) Εμβάσματα από τον λογαριασμό συναλλάγματος (USD) με αρ. της, με συνδικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα) και β) του (μητέρα του προσφεύγοντα), ποσών 300.000,00 USD ή 223.347,23€ και 34.000,00 USD ή 25.424,36€, προς την Τράπεζα (.....).

δ) Έμβασμα από τον λογαριασμό συναλλάγματος (λίρες Αγγλίας) με αρ. της, με συνδικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα) και β) του (μητέρα του προσφεύγοντα), ποσού 49.100,00 λίρες Αγγλίας ή 55.553,67€ προς την Τράπεζα..... (.....).

ε) Έμβασμα από τον ατομικό του λογαριασμό με αρ. της Τράπεζας, ποσού 17.300,00 USD ή 12.936,51€. προς Τράπεζα της

Κατά την χρήση 2010, το συνολικό ποσό των εμβασμάτων ανέρχεται σε ποσό ύψους 679.750,77€.

Χρήση 2011

α) Εμβάσματα συνολικού ποσού 114.379,11€, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, με συνδικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα), β) του (πατέρα του προσφεύγοντα) και γ) του (μητέρα του προσφεύγοντα) προς την Τράπεζα (....., ποσό 94.379,11€) και προς την Τράπεζα, ποσό 20.000,00€).

β) Εμβάσματα ποσών: α) 251.257,00 USD ή 194.050,81€ και β) 141.710,00 USD ή 100.127,00€ από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό συναλλάγματος(σε USD) της με συνδικαιούχους τους: α..... του (προσφεύγοντα) και β) του (μητέρα του προσφεύγοντα), προς την Τράπεζα (.....).

Κατά την χρήση 2011, το συνολικό ποσό των εμβασμάτων ανέρχεται σε ποσό ύψους 408.556,92€.

Ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ./15-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ακριβή φωτοαντίγραφα τραπεζικών εγγράφων και συγκεκριμένα:

1) Την από 12-1-2015 απάντηση της Τράπεζας, σύμφωνα με την οποία: - Δικαιούχοι του υπ' αρ. λογαριασμού σε δολ. ΗΠΑ, ήταν οι: α) του (προσφεύγοντας), β) του (πατέρας του προσφεύγοντα) και γ) του (μητέρα του προσφεύγοντα), - Δικαιούχοι του υπ' αρ. λογαριασμού σε ευρώ, ήταν οι: α) του (πατέρας του προσφεύγοντα) και β) του (μητέρα του προσφεύγοντα).

Προσκομίστηκε και αντίγραφο της σελίδας του βιβλιαρίου καταθέσεων απ' όπου προκύπτουν οι δικαιούχοι.

- Δικαιούχος του υπ' αρ. λογαριασμού σε δολ. ΗΠΑ, ήταν μόνο ο του (πατέρας του προσφεύγοντα).

2) Την από 12-1-2015 απάντηση της Τράπεζας, σύμφωνα με την οποία:

- Στις 19-4-2010 έγινε μετατροπή και μεταφορά από τον υπ' αρ. λογαριασμό σε ευρώ στον υπ' αρ. λογαριασμό σε δολ. ΗΠΑ το ποσό των 149.989,00€ (ποσό μετατροπής 200.385,30 δολ. ΗΠΑ.

- Στις 20-4-2010 έγινε μεταφορά από τον υπ' αρ. λογαριασμό σε δολ. ΗΠΑ, στον υπ' αρ. λογαριασμό σε δολ. ΗΠΑ, ποσού 200.385,30 δολ. ΗΠΑ.

- Στις 20-4-2010 έγινε αποστολή εμβάσματος ποσού 200.388,80 δολ. ΗΠΑ, από τον υπ' αρ. λογαριασμό(δολ.ΗΠΑ), στον υπ' αρ. λογαριασμό στην Τράπεζα..... (.....).

Προσκομίστηκε και το σχετικό αντίγραφο της Τρ. που αφορά την ανωτέρω μεταφορά και μετατροπή.

3) Αντίγραφα κίνησης του υπ' αρ. λογαριασμού σε δολ. ΗΠΑ της, από 19-4-2010 έως 18-2-2011, από 18-2-2011 έως 20-0-2012, από 20-2-2012 έως 28-12-2012 και από 28-12-2012 έως 30-12-2013.

4) Αντίγραφα κίνησης του υπ' αρ. λογαριασμού σε ευρώ της Τρ., από 26-2-2010 έως 13-10-2010, από όπου προκύπτει η μεταφορά - μετατροπή του ποσού των 149.989,00€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων και την ακύρωση άλλως την τροποποίηση ή μεταρρύθμιση αυτών, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Αγνοήθηκαν οι επισημάνσεις των ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και ΠΟΛ. 1128/15-10-2014, σχετικά με τα εμβάσματα από παιδί που κατοικεί στο εξωτερικό.

2) Παρανόμως και αυθαιρέτως θεωρήθηκαν τα ποσά των εμβασμάτων ως προσαύξηση περιουσίας του.

3) Τύποις εντολέας για την αποστολή των εμβασμάτων, στην πραγματικότητα εντολοδόχος και διεκπεραιωτής των γονιών του.

4) Παράβλεψη από τον έλεγχο του γεγονότος ότι δεν ήταν εντολέας όλων των εμβασμάτων.

5) Το ποσό των 149.989,00€ (ποσό μετατροπής 200.385,30 δολ. ΗΠΑ.) που απεστάλη στην αλλοδαπή προέρχεται από λογαριασμό στον οποίο ο ίδιος δεν ήταν συνδικαιούχος.

6) Δεν λήφθησαν υπόψη ποσά που προήρχοντο από παλαιότερες άτυπες δωρεές συγγενών προς αυτόν.

7) Εσφαλμένα αναγράφεται στον έλεγχο της Διοίκησης ότι μέσω της Τραπέζης κατατέθηκαν 12.936,51δολ. ΗΠΑ και 12.936,51δολ. ΗΠΑ στην, ενώ κατατέθηκαν μόνο 17.300,00 δολ. ΗΠΑ.

8) Δικαιούχος μόνο των χρημάτων στην

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

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2, 3 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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.

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 οι διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/94 ορίζουν ότι : «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της 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 φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

2. 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 περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις 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 διατάξειςβ) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ)

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεση 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 κατάθεση περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου 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 για την περίπτωση εμβάσματος από παιδί που κατοικεί στο εξωτερικό, με την Πολ. 1033/2013 παρέχονται οι εξής διευκρινίσεις: **παρ.24.** «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..».

Επειδή από τις διατάξεις των άρθρων 1485, 1486, 1489 και 1493 του Α.Κ., όπως ισχύουν, προκύπτει ότι οι γονείς,, έχουν κοινή και ανάλογη με τις δυνάμεις τους υποχρέωση να διατρέφουν το ανήλικο τέκνο τους, ακόμη και εάν τούτο έχει περιουσία, της οποίας όμως τα

εισοδήματα ή το προϊόν της εργασίας του ή άλλα τυχόν εισοδήματά του δεν αρκούν για τη διατροφή του.

Πιο συγκεκριμένα, οι γονείς έχουν υποχρέωση να διατρέφουν και το ενήλικο τέκνο τους. Η υποχρέωση αυτή των γονέων προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1389, 1390, 1485, 1486, 1489 εδ. β' και 1493 του Α.Κ. και υφίσταται με την συνδρομή των προϋποθέσεων της Α.Κ. 1486 παρ. 1, η οποία προβλέπει ότι «δικαίωμα διατροφής έχει μόνο όποιος δεν μπορεί να διατρέφει τον εαυτό του από την περιουσία του ή από εργασία κατάλληλη για την ηλικία του, την κατάσταση της υγείας του και τις λοιπές βιοτικές του συνθήκες ενόψει και των τυχών αναγκών της εκπαίδευσής του» (Β. Βαθρακοκοίλης, ΕΡΜΝΟΜΑΚ, άρθρο 1486 Α.Κ., σελ. 742 – 743).

Μπορεί ο νόμος να μην εξαρτά το δικαίωμα διατροφής του τέκνου από κάποιο όριο ηλικίας και δη αυτό της ενηλικίωσής του πλην όμως με σαφήνεια συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις ότι και το ενήλικο τέκνο έχει διατροφική αξίωση, εφόσον αδυνατεί να αυτοδιατραφεί από την περιουσία του ή από εργασία κατάλληλη για την ηλικία του, την κατάσταση της υγείας του και τις λοιπές βιοτικές του συνθήκες και τις ανάγκες της εκπαίδευσής του.

(ΑΠ 1060/93 ΕλλΔνη 35, σελ. 1292, Εφ.Πειρ 267/98 ΕλλΔνη 39 σελ. 896, Γεωργιάδη – Σταθόπουλου ΑΚ, υπ' άρθρο 1486, αριθ. 94 επ. και ΜονΠρΘεσ 16713/2010, Αρμ 2011, σελ. 1504).

Επειδή, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, (οικ. ετών 2003-2012) ο προσφεύγων δηλώνει εισοδήματα προερχόμενα από μισθώματα ακινήτων και από εμπορικές επιχειρήσεις. (Από το οικ. 2003 έως το οικ. 2007 μισθώματα ακινήτων και από το οικ. 2008 έως 2012 και από εμπορικές επιχειρήσεις).

Ο προσφεύγων, συμμετέχει ως ομ. μέλος με ποσοστό 51%, στην προσωπική εταιρεία με την επωνυμία «.....», η οποία έκανε έναρξη εργασιών στις 5-1-2007 και από την οποία λαμβάνει επιχειρηματική αμοιβή του άρθρου 10 του Ν. 2238/94(Κ.Φ.Ε). Επίσης ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει στην προσφυγή του ότι: «....δεν είμαι ανεπάγγελτος.Εν παραλλήλω διδάσκω μαθήματα σε προπτυχιακούς και μεταπτυχιακούς φοιτητές σε πανεπιστήμια του Λονδίνου.....».

Τα χρηματικά ποσά που εμβάστηκαν στο εξωτερικό υπερβαίνουν τα ποσά που θα ήταν απαραίτητα για την κάλυψη των αναγκαίων δαπανών καθώς και τις αναγκαίες υποχρεώσεις του γονέα για τις σπουδές του τέκνου.

Επειδή ο προσφεύγων είχε ατομικά εισοδήματα προερχόμενα από τις ως άνω πηγές, και μάλιστα πριν την αποστολή των εμβασμάτων στο εξωτερικό(κατά τις χρήσεις 2009-2010-2011), δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 24 της ΠΟΛ. 1033/2013.

Επειδή για την περίπτωση της κάλυψης του εμβάσματος με χρηματικά ποσά από εκπρόθεσμες δωρεές, γονικές παροχές, με την Πολ. 1033/2013 παρέχονται οι εξής διευκρινίσεις: παρ.25. «Οι άτυπες δωρεές και γονικές παροχές χρηματικών ποσών γίνονται δεκτές, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία φορολογική δήλωση (εισοδήματος ή δωρεάς), κατ' εξαίρεση των όσων ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΕ, επειδή αφορούν εμβάσματα που δεν εμπίπτουν στην έννοια των τεκμηρίων (άρθ. 15-19 ΚΦΕ). Ελέγχεται όμως το πραγματικό γεγονός της δωρεάς (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος). Για το δωρητή συντρέχει υποχρέωση δήλωσης

του χρηματικού ποσού με συμπληρωματική δήλωση του έτους που έκανε τη δωρεά (άρ.17 ΚΦΕ), προκειμένου να ελεγχθεί εάν είχε τη δυνατότητα να την καλύψει, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΕ.

Επισημαίνουμε ότι σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1042/8.2.1993 και Ε. 752/Εγκ. 7 /22.1.1979 διαταγές, για την αναγνώριση των ποσών αυτών που προέρχονται από δωρεά θα εξετάζεται πρώτα αν η δωρεά είναι πραγματική. Εφόσον διαπιστώνεται ότι η δωρεά είναι εικονική και εμφανίζεται για την καταστράτηγηση των διατάξεων περί τεκμηρίων, δεν θα λαμβάνεται υπόψη. Προς τούτο θα ερευνάται αν ο δωρητής είχε την οικονομική δυνατότητα να χορηγήσει αυτή.

Εξάλλου 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».

Επειδή από τον έλεγχο επιμερίστηκαν ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους των κοινών λογαριασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/2013, τα ποσά των εμβασμάτων που απεστάλησαν στην αλλοδαπή και ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα θεωρήθηκε το μέρος εξ' αυτών το οποίο του αναλογούσε και το οποίο δεν καλυπτόταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επειδή προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα, με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αφορούν την πηγή προέλευσης του χρηματικού ποσού των 149.989,00€ που εμβάστηκε στο εξωτερικό, κατά την χρήση 2010, δεν ήταν δυνατό αυτά να ληφθούν υπόψη κατά την διενέργεια του ελέγχου και πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2011(χρήση 2010) και 2012(χρήση 2011).

Επειδή με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι ευανάγνωστα φωτοαντίγραφα θεωρημένων τραπεζικών εγγράφων (άρθρο 1 παρ. 2β Ν. 4250/2014 ΦΕΚ. 74 τ.Α΄/26-3-2014), βάσει των οποίων προκύπτουν τα παρακάτω:

α) Από το με ημερομηνία 12-1-2015 έγγραφο της Τράπεζας, προκύπτει ότι στις 19-4-2010 έγινε μεταφορά και μετατροπή από τον υπ' αρ. λογαριασμό σε ευρώ, στον υπ' αρ. λογαριασμό σε δολ. ΗΠΑ, το ποσό των 149.989,00€ (ποσό μετατροπής 200.385,30 δολ. ΗΠΑ). Προσκομίστηκε και το σχετικό αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού της Τρ. (από 26-2-2010 έως 27-4-2010) στο οποίο εμφανίζεται η ανωτέρω μεταφορά και μετατροπή.

β) Από το με ημερομηνία 12-1-2015 έτερο έγγραφο της Τράπεζας, προκύπτει ότι, δικαιούχοι του υπ' αρ. λογαριασμού σε ευρώ, ήταν οι: α) του (πατέρας του προσφεύγοντα) και β) του (μητέρα του προσφεύγοντα).

Από το ίδιο έγγραφο προκύπτει επίσης ότι δικαιούχος του υπ' αρ. λογαριασμού σε δολ. ΗΠΑ, ήταν μόνο ο του (πατέρας του προσφεύγοντα).

γ) Από το με ημερομηνία 12-1-2015 έγγραφο της Τράπεζας, προκύπτει ότι στις 20-4-2010 έγινε μεταφορά ποσού 200.385,30 δολ. ΗΠΑ., από τον υπ' αρ. ατομικό (του πατέρα του προσφεύγοντα) τραπεζικό λογαριασμό σε δολ. ΗΠΑ, στον υπ' αρ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό σε δολ. ΗΠΑ, με δικαιούχους τους: α) (προσφεύγοντα), β) του(μητέρα του προσφεύγοντα) και γ) του(πατέρα του προσφεύγοντα).

δ) Από το ίδιο ως άνω έγγραφο προκύπτει επίσης ότι στις 20-4-2010 έγινε αποστολή εμβάσματος ποσού 200.388,80 δολ. ΗΠΑ, από τον υπ' αρ. λογαριασμό(δολ.ΗΠΑ), στον υπ' αρ. λογαριασμό στην Τράπεζα (.....).

Από τα προσκομισθέντα ως ανωτέρω αποδεικτικά στοιχεία και το αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας, με δικαιούχους τους: α) του (προσφεύγοντα), β) του (πατέρα) και γ) του (μητέρα), από 8-4-2009 έως 31-12-2012, από τον οποίο εξήλθε το έμβασμα των 149.989,00€ (ποσό μετατροπής 200.385,30 δολ. ΗΠΑ), αποδείχθηκε η πηγή προέλευσής του ανωτέρω ποσού και συνεπώς δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/94, για τον προσφεύγοντα, το ποσό των 49.996,33€ που του αναλογεί, επιμεριζόμενο ισομερώς στους δικαιούχους του λογαριασμού.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. παρέβλεψε το γεγονός ότι δεν ήταν ο ίδιος εντολέας σε όλα τα εμβάσματα αλλά ήταν και η μητέρα του και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε τα ποσά των εμβασμάτων αυτών να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας του, μετά τον ισομερή επιμερισμό τους. Σε αντίθεση με ότι ισχυρίζεται ο προσφεύγων, όσον αφορά τα εμβάσματα που εξήλθαν από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό συναλλάγματος του προσφεύγοντα και της μητέρας του, στην Ελλάδα, με εντολέα την μητέρα του, ήτοι: στις 19-4-2010 ποσού 300.000,00 USD ή 223.347,23€ και στις 20-4-2010 ποσού 34.000,00 USD ή 25.424,36€, προς την Τράπεζα (.....), ο έλεγχος δεν τα θεώρησε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα και δεν προέβη ούτε στον ισομερή επιμερισμό αυτών. Σημειώνεται ότι τα ποσά αυτά προήλθαν από έκδοση και εξόφληση της υπ' αριθμ. τραπεζικής επιταγής της, ποσού 250.000,00€, με χρέωση στις 9-4-2010, του κοινού τραπεζικού λογαριασμού με αρ. στην, με δικαιούχους τους (πατέρα) και (μητέρα) και αντίστοιχη πίστωση στις 9-4-2010, του κοινού λογαριασμού συναλλάγματος στην Ελλάδα, με αρ. σε δολ. ΗΠΑ, με ποσό 334.175,00 USD(ή 250.000,00€), με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την μητέρα του.

Επειδή ο κοινός λογαριασμός συναλλάγματος με αρ. σε δολ. ΗΠΑ, στην Ελλάδα, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την μητέρα του, πιστώθηκε: α) στις 11-1-2011 με ποσό 251.257,50 USD ή 195.000,00 € και β) στις 12-5-2011 με ποσό 141.710,00 USD ή 100.000,00 €, τα οποία προήλθαν από την χρέωση του υπ' αριθμ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της ίδιας τράπεζας, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, τον πατέρα του και την μητέρα του. Τα ανωτέρω ποσά εμβάστηκαν τις ίδιες αντίστοιχα ημερομηνίες σε λογαριασμό της Τράπεζας (στην).

Στην προκειμένη περίπτωση δεν αποδεικνύεται από κανένα δικαιολογητικό ότι τα ποσά των: 251.257,50 USD ή 195.000,00€ και 141.710,00USD ή 100.000,00€ τα οποία εξήλθαν από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και πιστώθηκαν στον υπ' αρ. σε δολ. ΗΠΑ λογαριασμό στην, προέρχονταν και αυτά από την κατάθεση της υπ' αριθμ. τραπεζικής επιταγής της, ποσού 250.000,00€ ή 334.175,00 USD στον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Άλλωστε όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, το ποσό της εν λόγω επιταγής απεστάλη ήδη από το 2010 με εντολέα την μητέρα του, ως εξής: στις 19-4-2010 ποσό 300.000,00 USD ή 223.347,23€ και στις 20-4-2010 ποσό 34.000,00 USD ή 25.424,36€, προς την Τράπεζα (.....). Σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα το ποσό της εν λόγω επιταγής δεν θα μπορούσε να καλύψει και τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό κατά το 2011.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι τα ποσά των 12.936,51 και 12.936,51 σε δολ. ΗΠΑ που κατατέθηκαν μέσω, από τον υπ' αριθμ. ατομικό του προσφεύγοντα λογαριασμό συναλλάγματος, στην, προήρχοντο από άτυπες δωρεές από παλαιότερα χρόνια από συγγενείς του, δεν ευσταθούν. καθότι οι άτυπες δωρεές που επικαλείται, συνολικού ύψους 249.626,99€, έγιναν, το έτος 2002, για την κάλυψη τεκμηρίου δαπάνης για την αγορά ακινήτων αντικειμενικής αξίας 222.402,66 €, πλέον φόρου μεταβίβασης 24.889,21€ και λοιπών εξόδων 2.737,06€, ήτοι συνολικού ποσού 250.028,93€, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./4-4-2002 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμ/φου Αργοστολίου Συνεπώς δεν απέμεινε χρηματικό υπόλοιπο ώστε να μπορεί να το επικαλεστεί ο προσφεύγων για την κάλυψη μέρους εκ των αποσταλμένων εμβασμάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εσφαλμένα θεώρησε ότι εμβάστηκαν, μέσω της προς την, ποσά ύψους 12.936,51 και 12.936,51 σε δολ., κατά το έτος 2010. Ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, ορθώς, μόνο το πραγματικό εμβασθέν στην αλλοδαπή κατά το έτος 2010, ποσό των 12.936,51€ (από μετατροπή 17.300,00 Δολ. ΗΠΑ), από τον υπ' αριθμ. ατομικό του προσφεύγοντα λογαριασμό συναλλάγματος που τηρούσε στην

Επειδή όσον αφορά στην προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού με αρ. της τράπεζας, με δικαιούχους τον ίδιο, τον πατέρα του και την μητέρα του και από την επισκόπηση αυτής, προκύπτουν καταθέσεις μετρητών και επιταγών, π.χ στις 8-4-2009 κατάθεση επιταγής ποσού 100.000,00€ και στις 29-9-2009 κατάθεση επιταγής ποσού 113.000,00€, για τις οποίες δεν προκύπτει ποιος ήταν ο τροφοδότης του λογαριασμού. Από τον λογαριασμό αυτόν εξήλθαν το 2009 εμβάσματα συνολικής αξίας 153.000,00€, το 2010 συνολικής αξίας 212.500,00€ και το 2011 συνολικής αξίας 114.379,11€.

Όσον αφορά τους κοινούς λογαριασμούς, ήτοι: α) σε δολ. ΗΠΑ, της, με δικαιούχους τον ίδιο και την μητέρα του, β) σε λίρες Αγγλίας, της, με δικαιούχους τον ίδιο και την μητέρα του και γ) σε δολ. ΗΠΑ, της Τράπεζας (ατομικός) από τους οποίους εξήλθαν επίσης εμβάσματα προς την αλλοδαπή, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία, ήτοι αναλυτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και άλλα παραστατικά, από τα οποία να αποδεικνύεται ποιος ήταν ο τροφοδότης των λογαριασμών αυτών και συνεπώς ορθώς επιμερίστηκαν από τον έλεγχο ισομερώς στους δικαιούχους και θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα κατά το μέρος που του αναλογούσε και που δεν καλυπτόταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επειδή όσον αφορά την χρήση 2010(οικ. 2011) δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/94, γιατί όπως αιτιολογήθηκε ανωτέρω, βάσει των προσκομισθέντων εγγράφων, αποδείχθηκε η πηγή προέλευσης του εμβασθέντος στην αλλοδαπή, ποσού ύψους 149.989,00€ (ποσό μετατροπής 200.385,30 δολ. ΗΠΑ), από το οποίο στον προσφεύγοντα, κατά τον ισομερή επιμερισμό, αναλογούσε το ποσό των 49.996,33€.

Ως εκ τούτου διαφοροποιείται το υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου του προσφεύγοντα έως 31-12-2010, από αυτό του ελέγχου, δηλαδή προκύπτουν «38.267,28€» για μεταφορά στην επόμενη χρήση 2011(οικ. 2012). Το υπόλοιπο αυτό διαθέσιμο κεφάλαιο της χρήσης 2010 προστίθεται στο υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο της χρήσης 2011, ποσού «37.492,94€» και συνυπολογιζόμενα, το σύνολο του διαθέσιμου κεφαλαίου έως 31-12-2011, ανέρχεται σε ποσό «75.760,22€». Συνεπώς μειώνονται τα συνολικά φορολογητέα εισοδήματα της χρήσης 2011(οικ. 2012) από 123.819,45€ που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, σε 85.552,17€ και κατ' επέκταση μειώνονται και τα συνολικά εισοδήματα για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, από 143.027,19€ που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, σε 104.900,82€.

Επειδή με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152^Α) ορίζεται ότι : «**παρ. 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. **παρ. 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. **παρ. 3 περ. α΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

περ. β΄ Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού. **περ. γ΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού. **περ. δ΄** Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή 4% επί ολόκληρου του ποσού.».

Επειδή όσον αφορά την χρήση 2010(οικ.2011), δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας καθώς το ποσό των 49.996,33€ δεν αφορά τον προσφεύγοντα και καθώς δεν διαφοροποιείται το ετήσιο συνολικό εισόδημά του, δεν πρέπει να επιβληθεί επιπλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα του οικ. έτους αυτού.

Όσον αφορά όμως την χρήση 2011(οικ.2012), επειδή προκύπτει μεν προσαύξηση περιουσίας αλλά και διαφοροποίηση του ετήσιου συνολικού εισοδήματος του, ορθώς του επιβλήθηκε επιπλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης η οποία όμως πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο μέρος του συνολικού του εισοδήματος που καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ήτοι ποσό κεφαλαίου 38.267,28€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. Πρωτ./15-1-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., ως εξής: **1)** την αποδοχή όσον αφορά την υπ' αριθμ.:/12-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικ. έτους 2011, και

2) την μερική αποδοχή και τροποποίηση όσον αφορά την υπ' αριθμ.:/12-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

A) Οικ. έτος 2010(χρήση 2009)

Προσδιορισμός της αξίας των εμβασμάτων βάσει της παρούσας απόφασης:

Χρήση	Τράπεζα	Συνδικαιούχοι του λογ/σμού απ' όπου εξήχθησαν τα εμβάσματα	Ποσό εμβασμάτων	Ποσό εμβασμάτων που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2009	α).....	α) β) γ)	153.000,00€	51.000,00€
2009	β).....	α) β)	882,00€	441,00€
		Σύνολο	153.882,00€	51.441,00€

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προοδευτικό υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2008	111.092,81€	111.092,81€
Διαθέσιμο κεφάλαιο χρήσης 2009	43.009,09€	43.009,09€
Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου έως 31-12-2009	154.101,90€	154.101,90€
Ποσό εμβάσματος	51.441,00€	51.441,00€
Υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου έως 31-12-2009 για μεταφορά στην επόμενη χρήση	102.660,90€	102.660,90€
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	0,00€	0,00€

Για το οικ. έτος 2010(χρήση 2009) δεν έχει εκδοθεί Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.

B) Οικ. έτος 2011(χρήση 2010)

Προσδιορισμός της αξίας των εμβασμάτων βάσει της παρούσας απόφασης:

Χρήση	Τράπεζα	Συνδικαιούχοι του λογ/σμού απ' όπου εξήχθησαν τα εμβάσματα	Ποσό εμβασμάτων	Ποσό εμβασμάτων που αναλογεί στον προσφεύγοντα βάσει ελέγχου	Ποσό εμβασμάτων που θεωρείται προσαύξηση περιουσίας βάσει απόφασης
2010		α) β) γ)	362.489,00€	120.829,66€	(120.829,66€ - 49.996,33=) 70.833,33€
2010		α) β)	55.553,67€	27.776,84€	27.776,84€
2010			12.936,51€	12.936,51€	12.936,51€
		Σύνολο	430.979,18€	161.543,01€	111.546,68€

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προοδευτικό υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2009	102.660,90€	102.660,90€
Διαθέσιμο κεφάλαιο χρήσης 2010	47.153,06€	47.153,03€
Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου έως 31-12-2010	149.813,96€	149.813,96€
Συνολικά ποσά εμβασμάτων	161.543,01€	111.546,68€
Υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου έως 31-12-2010 για μεταφορά στην επόμενη χρήση		38.267,28€
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	11.729,05€	0,00€

Φορολογητέα εισοδήματα και Συνολικά εισοδήματα για την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης, οικ. έτους 2011 του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης :

	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	28.108,45€	28.108,45€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94	11.729,05€	0,00€
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	39.837,50€	28.108,45€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης(ως βάσει δήλωσης)		28.108,45€

Συνολικά εισοδήματα για την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης βάσει δήλωσης	55.191,41€	55.191,41€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. εισφοράς	66.920,46€	66.920,46€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς που προτείνεται βάσει της παρούσας απόφασης η διαγραφή τους		11.729,05€
Συνολικά εισοδήματα για την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης βάσει απόφασης(ως εισόδημα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης)		55.191,41€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει της παρούσας απόφασης :

Οικ. έτος 2011	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	3.903,28€	7.970,08€	3.903,28€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 88% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		3.578,78€		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Ε	3.903,28€	11.558,86€	3.903,28€	0,00€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	1.655,74€	2.007,61€	1.655,74€	0,00€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 88% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		309,65€		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Ε.Ε.ΑΛΛ.	1.655,74€	2.317,26€	1.655,74€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.559,02€	13.876,12€	5.559,02€	0,00€

Γ) Οικ. 2012(χρήση 2011)

Προσδιορισμός της αξίας των εμβασμάτων βάσει της παρούσας απόφασης:

Χρήση	Τράπεζα	Συνδικαιούχοι του λογ/σμού απ' όπου εξήχθησαν τα εμβάσματα	Ποσό εμβασμάτων	Ποσό εμβασμάτων που θεωρείται προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα
2011		α) β) γ)	114.379,11€	38.126,37€
2011		α) β) γ)	294.177,81€	98.059,27€

		Σύνολο	408.556,92€	136.185,64€
--	--	--------	-------------	-------------

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προοδευτικό υπόλοιπο σχηματισθέντος κεφαλαίου μέχρι 31-12-2010	0,00€	38.267,28€
Διαθέσιμο κεφάλαιο χρήσης 2011	37.492,94€	37.492,94€
Σύνολο διαθέσιμου κεφαλαίου έως 31-12-2011	37.492,94€	75.760,22€
Ποσό εμβάσματος	136.185,64€	136.185,64€
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94	98.692,70€	60.425,42€

Φορολογητέα εισοδήματα και Συνολικά εισοδήματα για την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης, οικ. έτους 2012 του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης :

	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	25.126,75€	25.126,75€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94	98.692,70€	60.425,42€
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	123.819,45€	85.552,17€
Συνολικά εισοδήματα για την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης βάσει δήλωσης	44.334,49€	44.334,49€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. εισφοράς	143.027,19€	143.027,19€
Εισοδήματα επιβολής εισφοράς που προτείνεται βάσει της παρούσας απόφασης η διαγραφή τους		38.126,37€
Συνολικά εισοδήματα για την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης βάσει απόφασης		104.900,82€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει της παρούσας απόφασης :

Οικ. έτος 2012	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	3.739,72€	43.176,78€	27.548,90€	23.809,18€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 64% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		25.239,72€	15.237,88€	15.237,88€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Ε.	3.739,72€	68.416,50€	42.786,78€	39.047,06€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	886,69€	5.721,09€	4.190,40€	3.307,71€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 64% (ως η		3.094,01€	2.114,37€	2.114,37€

οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)				
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Ε.Ε.ΑΛΛ.	886,69€	8.815,10€	6.304,77€	5.418,08€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.626,41€	77.231,60€	49.091,55€	44.465,14€

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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