

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα ,16.7.2016

Αριθμός απόφασης:2213

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).
4. Την από 2.6.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/3.6.2014 ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ./16.4.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./16.4.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14.4.2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 14.7.2014. εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 2.6.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/3.6.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./16.4.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 317.621,59 €, πλέον 228.687,55 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε, διότι, κατόπιν ελέγχου, προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας διαφορά τεκμαρτής δαπάνης προερχόμενης από χρηματικά ποσά που μεταφέρθηκαν ως εμβάσματα στο εξωτερικό στη χρήση 2010, ύψους 852.999,18€, τα οποία δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα στις φορολογικές δηλώσεις της εισοδήματα τόσο κατά το οικείο οικ. έτος 2011, όσο και κατά τα προηγούμενα οικ. έτη 1996-2010. Τα ποσά αυτά, επειδή προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν δικαιολογούνται, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 ν. 3888/2010.

Σύμφωνα με την από 14/04/2014 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και, αιτία του ελέγχου ήταν η μεταφορά εμβασμάτων στην Τράπεζα του κατ'έντολή της προσφεύγουσας, από κοινούς λογαριασμούς που τηρούσε η ίδια με την κόρη της στην στην Ελλάδα.

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

- Τα εμβάσματα προέρχονται από τον ΚΟΙΝΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ που τηρούσε η προσφεύγουσα με τον σύντροφό της του στην τράπεζα (αριθμός κοινού λογαριασμού), όπως προκύπτει από την καρτέλα του ΚΟΙΝΟΥ αυτού ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ. Τον λογαριασμό αυτό τον άνοιξε ο στις 13.12.2004 ως ατομικό και από 14.12.2005 ο λογαριασμός αυτός έγινε ΚΟΙΝΟΣ, διότι υπεισήλθε και η προσφεύγουσα ως συνδικαιούχος. Ο

συνδικαιούχος του ΚΟΙΝΟΥ αυτού ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ την 09.10.2008 με VALUE DATE 29.10.2008 μετέφερε με τη σύμφωνη γνώμη της από τον ως άνω κοινό τους λογαριασμό ποσό 1.222.620,00 Ευρώ στον ΑΤΟΜΙΚΟ της ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ (.....). Στη συνέχεια από τον ΑΤΟΜΙΚΟ της αυτό ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ στις 9.2.2009 μεταφέρθηκε στον ως άνω ΚΟΙΝΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ της προφεύγουσας με την κόρη της (.....) το ως άνω ποσό του 1.222.620 Ευρώ συν τόκους 12.752,81 Ευρώ επί πλέον = 1.235.372,81 Ευρώ. Από τον ΚΟΙΝΟ αυτό ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ με την κόρη της εμβάστηκε συνολικά στην χρήση 2010 ποσό 952.299,18 Ευρώ. Σύμφωνα με τα παραπάνω τα τρία (3) εμβάσματα που εμβάστηκαν στη χρήση 2010 στην Τράπεζα του αποδεικνύεται χωρίς καμιά αμφιβολία ότι προέρχονται από τον κοινό της λογαριασμό με τον

- Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα χρήματα του έχουν φορολογηθεί και υποβάλλει αίτημα να διερευνηθεί ο κοινός της λογαριασμός με τον, για να διαπιστωθεί ότι ο λογαριασμός αυτός είναι φορολογημένος.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την ΠΟΛ 1033/21-02-2013, η οποία στο άρθρο 8 με τίτλο «Κοινοί λογαριασμοί» έλαβε ειδική νομοθετική ρύθμιση για τα εμβάσματα στο εξωτερικό που προέρχονται από κοινούς λογαριασμούς του νόμου 5638/1932 και ορίζει ότι απαιτείται μόνο η προσκόμιση σχετικής βεβαίωσης για το ποσό που υπήρχε στον κοινό λογαριασμό κατά την ημερομηνία θανάτου του συνδικαιούχου και τίποτα άλλο, το δε υπόλοιπο του κοινού αυτού λογαριασμού κατά το χρόνο του θανάτου του (22.12.2008) ήταν μόνο 0,45 λεπτά €.
- Η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό σε περίπτωση θανάτου του ενός συνδικαιούχου δεν υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς για το ποσό που αναλαμβάνει εξ ολοκλήρου ο επιζών συνδικαιούχος.

Επειδή με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν 3888/2010, προστέθηκε νέο εδάφιο στη παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), 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».

Επειδή από την αναλυτική κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας με αριθμό ο οποίος ήταν κοινός με ένα τρίτο πρόσωπο, τον κ. (κατά τους ισχυρισμούς της σύντροφός της), βλέπουμε ότι αυτός ανοίχτηκε στις 13/12/2004 και τροφοδοτήθηκε με μεγάλα ποσά για τα οποία δεν υπάρχει καμία αιτιολογία για τον τρόπο απόκτησης τους και στη συνέχεια όλο το ποσό που συσσωρεύτηκε ήτοι 1.226.227,00€ μεταφέρθηκε στις 29/10/2008 σε προσωπικό λογαριασμό της ελεγχόμενης με αριθμό ο οποίος ανοίχτηκε στην τράπεζα για το σκοπό αυτό. Εν συνεχεία το ίδιο ποσό μαζί με τους τόκους ήτοι 1.235.372,81€ στις 09/02/2009 μεταφέρθηκε στον κοινό λογαριασμό που τηρεί η ελεγχόμενη με την κόρη της,, στην τράπεζα από όπου μεταφέρθηκαν στο εξωτερικό. Από τα παραπάνω βλέπουμε ότι στον αρχικό λογαριασμό κατατέθηκαν μεγάλα ποσά και στη συνέχεια μεταβιβάστηκαν στην ελεγχόμενη χωρίς όμως να μπορεί ο έλεγχος να γνωρίζει την προέλευση των χρημάτων και αν πρόκειται για ποσά που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου. Σημειώνουμε ότι κ. με ΑΦΜ απεβίωσε στις 22/12/2008 δηλαδή λίγο μετά τη μεταβίβαση των χρημάτων.

Επειδή ουσιαστικά η προσφεύγουσα αιτείται τον φορολογικό έλεγχο του κ., δηλαδή ενός τρίτου για τον οποίο η φορολογική αρχή δεν έχει αρμοδιότητα ελέγχου, καθώς δεν είναι συνδικαιούχος στον λογαριασμό από τον οποίον στάλθηκαν τα εμβάσματα στο εξωτερικό. Επιπλέον, να σημειωθεί ότι ο κ. έχει πεθάνει και η προσφεύγουσα δεν είναι κληρονόμος του, η δε αίτηση που υπέβαλε η ίδια προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών Αθηνών περί χορήγησης φορολογικών δηλώσεων ετών 1996-2008 του απορρίφθηκε ως μη νόμιμη λόγω του φορολογικού απορρήτου αρθρ. 85 ν.2238/1994.

Επειδή οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την ΠΟΛ 1033/21-02-2013, η οποία στο άρθρο 8 με τίτλο «Κοινοί λογαριασμοί» έλαβε ειδική νομοθετική ρύθμιση για τα εμβάσματα στο εξωτερικό που προέρχονται από κοινούς λογαριασμούς του νόμου 5638/1932 και ορίζει ότι απαιτείται μόνο η προσκόμιση σχετικής βεβαίωσης για το ποσό που υπήρχε στον κοινό λογαριασμό κατά την

ημερομηνία θανάτου του συνδικαιούχου και τίποτα άλλο, δεν ευσταθούν στη συγκεκριμένη περίπτωση καθώς ο κοινός λογαριασμός, που διατηρούσε η ελεγχόμενη με τον σύντροφό της δεν είναι ο λογαριασμός από τον οποίο στάλθηκαν τα εμβάσματα στο εξωτερικό και επίσης το υπόλοιπο του λογαριασμού κατά το θάνατο του κ. είναι μόνο 0,45€.

Επειδή οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης, ότι η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό σε περίπτωση θανάτου του ενός συνδικαιούχου δεν υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς για το ποσό που αναλαμβάνει εξ ολοκλήρου ο επιζών συνδικαιούχος, δεν επηρεάζει τη συγκεκριμένη περίπτωση, καθώς η μεταφορά των 1.226.227,00€ στον προσωπικό λογαριασμό της ελεγχόμενης έγινε στις 29/10/2008 όσο ο κ. ήταν ακόμα εν ζωή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2961/2001 για την επιβολή του φόρου δωρεάς, δωρεά θεωρείται τόσο αυτή που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τον τύπο των άρθρων 496 επ. Α.Κ., όσο και η άτυπη δωρεά, αυτή δηλαδή που συγκεντρώνει καταρχήν τα εννοιολογικά στοιχεία της έννοιας της δωρεάς, όπως αυτή ορίζεται στις οικείες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, για την οποία όμως δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος νόμιμος τύπος. Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς, είτε γι' αυτήν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από τις οικείες διατάξεις, του Αστικού Κώδικα τύπος είτε όχι, είναι η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή, αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, μείωση και αύξηση αντίστοιχα που λαμβάνουν χώρα με χαριστική πρόθεση.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2013 Υπ. Οικονομικών, παράγρ. 24, 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 σύμφωνα με την ίδια ως άνω ΠΟΛ 1033/2013 παράγρ. 25, για την κάλυψη του εμβάσματος 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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ούτε άτυπη δωρεά υφίσταται διότι δεν πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις, ήτοι:

α) της υποβολής δήλωσης άτυπης δωρεάς καθώς και β) της συμπληρωματικής δήλωσης από τον δωρητή, έτσι ώστε το ποσό των 1.226.227€ των εμβασμάτων να θεωρηθεί ότι προέρχεται από άτυπη δωρεά από τον προς την προσφεύγουσα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/04/2014 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./3.6.2014 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

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

Διαφορά φόρου	317.621,59
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 72% (36 μήνες X 2% ανά μήνα)	228.687,55
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	546.309,13

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της 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).