



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 18/11/2016

Αριθμός απόφασης: 1401

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του**, με ΑΦΜ:....., κατοίκου,, Τ.Κ....., κατά των: α) υπ'αριθμ...../.....2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... για το οικονομικό έτος 2007 και β) της υπ'αριθμ...../.....2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. την υπ'αριθμ...../.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2007.

5. την υπ'αριθμ...../.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./.....2016 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../.....2016 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 300,00€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, λόγω της υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 παρ.5 του ν.2238/94

δεδομένου ότι από την υπ' αριθμ...../.....2016 εκδοθείσα προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

Σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στις2006, μεταφέρθηκε ποσό 98.800€ στο λογαριασμό της Αγροτικής Τράπεζας με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του, από τον προθεσμιακό λογαριασμό της Αγροτικής Τράπεζας, όπου συνδικαιούχοι ήταν οι του, και ο προσφεύγων. Από το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών, προέκυψε ότι το σύνολο της αξίας των μεταφερόμενων χρημάτων, δηλαδή των 98.800€ αποτελούν άτυπη δωρεά χρημάτων, από τον προς τον προσφεύγοντα και χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση κατοικίας στο όνομα του. Σημειωτέον ότι οι εμπλεκόμενοι δεν συνδέονται με οποιαδήποτε συγγενική σχέση γι' αυτό και η άτυπη δωρεά εκκαθαρίστηκε βάσει του Ν.2961/2004, στην κλίμακα Γ' (εξωτερικός). Ο παρών έλεγχος διαπίστωσε τη μη δήλωση στον κωδικό 781 του παραπάνω ποσού της άτυπης δωρεάς από τον προσφεύγοντα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου εισοδήματος, ως εκ τούτου επιβλήθηκε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης του άρθρου 4 του ν2523/97.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α) Μη ύπαρξη άτυπης δωρεάς.

β) Δύναται να θεωρηθεί άτυπη δωρεά μόνο κατά τα δύο τρίτα του ποσού της κατάθεσης, λόγω κοινού λογαριασμού με τρεις συνδικαιούχους.

γ) Μη εμπεριστατωμένη και αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου, καθώς η φορολογική διοίκηση επικαλείται εγκύκλιο και διατάξεις που δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση της άτυπης δωρεάς, αλλά αφορούν τις περιπτώσεις αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση αποδείχθηκε από τον έλεγχο πλήρως ότι ο προθεσμιακός λογαριασμός της Αγροτικής Τράπεζας με συνδικαιούχους τους: α), β) και γ) τον προσφεύγοντα αποτελούσαν από τις πολυετείς αποταμιεύσεις του

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34, περίπτωση Α', §1, περίπτωση β' του Ν. 2961/2001, κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, που φορολογείται ως δωρεά, είναι αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω κι αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο. Ίδιου περιεχομένου είναι και η προϊσχύσασα διάταξη του

άρθρο 34, §1 περίπτωση Β΄ του ν.δ. 118/1973. Ο προσφεύγων αβάσιμα και ανυποστήρικτα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έτερος των συνδικαιούχων,, που είχε την οικονομική δυνατότητα να εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, έχει αξίωση για καταβολή του αναλογούντος σ' αυτόν τμήματος του ποσού που μεταφέρθηκε από τον έναν κοινό λογαριασμό στον άλλον.

Επειδή, η χωρίς αντάλλαγμα παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως δωρεά για σκοπούς φορολογίας δωρεών και φορολογείται ως τέτοια, καθότι γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του λήπτη του περιουσιακού στοιχείου και άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση του παρέχοντος αυτό ή του λόγου, για τον οποίο ο τελευταίος προέβη στην παροχή.

Επειδή, βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς είναι, η μείωση της περιουσίας του δωρητή με αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, οι οποίες (μείωση και αύξηση) λαμβάνουν χώρα από χαριστική αιτία (causa donandi). Στην προκειμένη περίπτωση συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις, της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστικής αιτίας και της ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, ώστε η εν λόγω πράξη να μπορεί να υπαχθεί στο πραγματικό του κανόνα του άρθρου 34 ν. 2961/2001.

Επομένως, διαπιστώνεται η συνδρομή των σωρευτικών προϋποθέσεων του άρθρου 34, περίπτωση Α΄, §1, περίπτωση β΄ του Ν. 2961/2001 για την επιβολή φόρου άτυπης δωρεάς, εφόσον με την ανάληψη των χρημάτων από τον δωρεοδόχο υπάρχει επαύξηση της περιουσίας του και μείωση της περιουσίας του δωρητή.

Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης, απέδειξε εν προκειμένω τη χωρίς αντάλλαγμα παροχή χρηματικού ποσού, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο. Εξάλλου, η νομολογία, λόγω ιδιαίτερων δυσχερειών ως προς το θέμα απόδειξης, αποδέχεται παγίως τη συναγωγή (μαχητού) τεκμηρίου (άτυπης) δωρεάς μεταξύ προσώπων που συνδέονται με ιδιαίτερο δεσμό (και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό), αλλά υπό τις ακόλουθες δύο προϋποθέσεις: α) Θα πρέπει να αποκλειστεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων κατά το ποσό, κατά το οποίο θεωρείται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερόμενου ως δωρεοδόχου, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, και β) Θα πρέπει να διαπιστωθεί, επίσης αιτιολογημένα, ότι η οικονομική κατάσταση του φερόμενου ως δωρητή του επέτρεπε να προβεί στη δωρεά κατά το εν λόγω ποσό.

Επειδή, οι ανωτέρω προϋποθέσεις ισχύουν στην περίπτωση μας εφόσον: α) έχουμε άμεση μεταφορά των χρημάτων από τον ένα τραπεζικό λογαριασμό στον άλλο και β) τα χρήματα αυτά προέρχονταν από τις πολυετείς αποταμιεύσεις του, απόρροια της προσωπικής του εργασίας σε πάγκους λαϊκών αγορών. Επομένως η άτυπη δωρεά τεκμηριώνεται από την ανάληψη των χρημάτων από τον συνδικαιούχο που φέρεται ως δωρεοδόχος και από το γεγονός ότι αυτά χρησιμοποιήθηκαν αποδεδειγμένα για την ανέγερση της οικίας του δωρεοδόχου, με

αποτέλεσμα η αρμόδια φορολογική αρχή να τεκμηριώνει ότι η εσωτερική σχέση που συνδέει τους συνδικαιούχους είναι σχέση δωρεάς.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό δεν μπορεί να θεμελιώσει εκ προοιμίου την ύπαρξη άτυπης δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων, αλλά στοιχειοθέτησε άτυπη δωρεά με δωρητή τον και δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα, εφόσον ο τελευταίος, ο οποίος δεν είχε την οικονομική δυνατότητα να εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, κάνει χρήση του ποσού του λογαριασμού, γεγονός πραγματικό που αποδείχθηκε προγενέστερα βάσει της από2016 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού άτυπης δωρεάς από τη ΔΟΥ και εκδόθηκε η υπ'αριθ...../.....2016 αντίστοιχη πράξη σε βάρος του προσφεύγοντος. Η εσωτερική έννομη σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή ότι είναι σχέση δωρεάς.

Η επίκληση του αρ.2 παρ.2 εδ.β' ν.5638/1932 προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι η ρύθμιση ισχύει σαφώς σε περίπτωση θανάτου κάποιου από τους κοινούς καταθέτες τραπεζικού λογαριασμού.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο ισχυρισμός περί καθ' ισομοιρίας δικαιώματος των τριών συνδικαιούχων επί του κοινού λογαριασμού προβάλλεται αβάσιμα, όπως αναλύθηκε παραπάνω, δεδομένου ότι η ελέγκτρια αρχή απέδειξε, λόγω μαχητότητας του παραπάνω τεκμηρίου, πλήρως αιτιολογημένα ότι ο προθεσμιακός λογαριασμός της Αγροτικής Τράπεζας με συνδικαιούχους τους,, και τον προσφεύγοντα αποτελούνταν από τις πολυετείς αποταμιεύσεις του πρώτου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος ορθά και νόμιμα εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χωρίς να προκύπτει ποσό καταλογισμού και η υπ'αριθ...../.....2016 απόφαση επιβολής προστίμου εισοδήματος ύψους 300€. Η ΠΟΛ.1033/21.2.2013 «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» τυγχάνει ανάλογης εφαρμογής και σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται η μεταφορά χρηματικών ποσών από ή /και προς κοινό ή ατομικό λογαριασμό, δεδομένου ότι η εν λόγω υπουργική απόφαση διευκρινίζει ζητήματα κοινών λογαριασμών και μεταφοράς χρημάτων με αφορμή την αποστολή εμβασμάτων. Η φορολογική αντιμετώπιση της μεταφοράς χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, ασχέτως εμβασμάτων εξωτερικού, στηρίζεται στην ίδια λογική από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης, διαφορετικά θα παραβιαζόταν τόσο η αρχή της χρηστής διοίκησης όσο και η αρχή της φορολογικής ισότητας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ϊ Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του κατά των: α) υπ'αριθμ...../.....2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2007 και β) της υπ'αριθμ...../.....2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου

	Σε ευρώ
Ύψος Προστίμου	300,00

Ως προς την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Σε ευρώ
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	0,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).