



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 163/4-3-2016

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 πδ 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 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης
4. Την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με την με αριθμό προβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 161.778,05€, πλέον 171.484,73€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **333.262,78€**, για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), 2,23,25,28,30,34,37 & 72 (πρώην 66) του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν μερικού ελέγχου, δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, αιτία της οποίας αποτέλεσαν οι με αριθμό υπόθεσης/2014 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και κεφαλαίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας. Ο έλεγχος διαπίστωσε την ανακριβή υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, μη συμπεριλαμβάνοντας την άτυπη δωρεά χρημάτων ύψους 424.561,68€ του προσφεύγοντα προς τα τρία παιδιά του, Από την νέα εκκαθάριση που διενήργησε ο έλεγχος προέκυψε προστιθέμενη διαφορά δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα, ύψους 368.942,50€, δυνάμει των άρθρων 15-19 Ν.2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ. Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντιφατική προς προγενέστερες πράξεις ελέγχων.

β. Εσφαλμένα κρίθηκε ότι τα χρηματικά ποσά που μεταφέρθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς των τέκνων ήταν άτυπες δωρεές προς αυτά.

γ. Είναι αβάσιμες οι αναφορές περί πληρωμών της εταιρίας «.....» οποιουδήποτε ποσού πέρα των αναφερομένων στα οικεία συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων.

- **Επειδή**, στο άρθρο 17 του Ν. 2238/1994, το οποίο απαριθμεί τις δαπάνες που αποτελούν τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ορίζεται: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:..... 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.....».

Στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκε ότι ο μετέφερε και διένειμε στους τραπεζικούς λογαριασμούς των τριών τέκνων του στις/2010 (ημερομηνία λήξης προθεσμιακής κατάθεσης- repos) το συνολικό ποσό των 424.561,68€, το οποίο αποτελεί προϊόν εκποίησης αγροτεμαχίων ιδιοκτησίας της εταιρίας στο, δυνάμει των με αριθμ. συμβολαίων αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19§1 του Ν. 2238/1994: «1. 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 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».

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19§2 του Ν. 2238/1994: «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 καλύπτεται ή 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 σύζυγο 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.....».
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διπλής φορολόγησης του ίδιου ποσού τιμήματος δεν ευσταθεί, διότι, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις Ε3 και Ε5 της εταιρείας, η εταιρεία ουδέποτε δήλωσε την πώληση των επίμαχων αγροτεμαχίων το έτος 2010, αλλά, αντίθετα, εμφανίζεται με μηδενικές δηλώσεις εισοδήματος έως και το 2013. Ως συνέπεια του παραπάνω και τα μέλη της δεν συμπεριέλαβαν στη δήλωση φορολογίας τους τα αναλογούντα στον καθένα εισοδήματα από την συμμετοχή τους στη δραστηριότητα της εταιρίας. Ειδικότερα όπως αναφέρεται στην από έκθεση ελέγχου, ο ελεγχόμενοςδεν δήλωσε στον κωδικό 431 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 καθαρά κέρδη από την συμμετοχή του στην εταιρία, όχι από παράλειψή του, αλλά γιατί δεν είχε το δικαίωμα, αφού τα καθαρά κέρδη ουδέποτε δηλώθηκαν φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. στο όνομα της εταιρείας και ως εκ τούτου δεν διανεμήθηκαν στα μέλη της.
- **Επειδή**, με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διπλής φορολόγησης του ίδιου ποσού- τιμήματος από την αγοραπωλησία των ακινήτων είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί, διότι η εταιρεία φορολογήθηκε από τον έλεγχο για τα μη δηλωθέντα εισοδήματά της, ενώ για τον ίδιο ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημά του με βάση τα τεκμήρια των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994. Ειδικότερα, ο προσφεύγων φορολογήθηκε για το τεκμαρτό εισόδημα που προέκυψε από τις δαπάνες του άρθρου 17 του ίδιου νόμου και συγκεκριμένα για την άτυπη δωρεά χρημάτων που πραγματοποίησε στα τρία του παιδιά και την οποία αδυνατούσε να καλύψει με τα δηλωθέντα – πραγματικά του εισοδήματα.
- **Επειδή**, στο αριθμ. 496 άρθρο του Αστικού Κώδικα προσδιορίζεται η έννοια της δωρεάς ως ακολούθως: «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2961/2011 κτήση αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά δεν συνιστούν δωρεά, καθώς πρόκειται για ποσά, στα οποία ήταν ήδη δικαιούχοι οι φερόμενοι ως δωρεοδόχοι. Αυτός δεν ευσταθεί, καθώς όπως σαφώς προκύπτει από την έκθεση ελέγχου το υπόλοιπο του λογαριασμού ταμειευτηρίου της τράπεζας με αρ. (πριν από την κατάθεση εκ μέρους του – διευθύνοντα συμβούλου της στις του ποσού των 465.786,00€ με τελευταία κίνηση στις 21/7/2010) ανέρχονταν σε 4.710,62€. Στην συνέχεια, σύμφωνα πάντα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, το ποσό μεταφέρεται στις 29/7/2010 σε προθεσμιακή κατάθεση με ημερομηνία λήξης την 21/10/2010. Την επόμενη της λήξης της προθεσμιακής κατάθεσης, ήτοι στις 22/10/2010, μέρος του ποσού αυτού ύψους 424.561,68€ (141.520,56*3) μεταφέρεται σε χωριστούς λογαριασμούς των τριών τέκνων του προσφεύγοντος. Συνεπώς, δεδομένου ότι την εν λόγω χρονική περίοδο το συγκεκριμένο χρηματικό ποσό ήταν το μόνο διαθέσιμο, καθώς και ότι αυτό αφορά μέρος του τιμήματος πώλησης των αγροτεμαχίων στην της εταιρίας «.....» (δυνάμει των με αριθμ. συμβολαίων αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης τα οποία ουδεμία σχέση έχουν τα τέκνα του προσφεύγοντος, προκύπτει ανεπιφύλακτα ότι το ποσό που μετέφερε ο προσφεύγων σε λογαριασμούς των τέκνων του υποδηλώνει την ύπαρξη άτυπης δωρεάς χρημάτων στην ενυπάρχουσα εσωτερική σχέση καταθέτη και δικαιούχων.

- **Επειδή**, εξίσου απορριπτέος κρίνεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης πληρωμών της εταιρίας προς την εταιρία πέραν των όσων αναφέρονται στα οικεία συμβόλαια μεταβίβασης. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, όσο και από τη Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και αφορούν ενδελεχή έρευνα τραπεζικών λογαριασμών, σε συνδυασμό με συνταχθέντα συμβόλαια μεταβίβασης και ιδιωτικά συμφωνητικά καταδεικνύουν πέρα κάθε αμφισβήτησης ότι η συνολική αξία μεταβίβασης των αγροτεμαχίων ανήλθε σε 1.592.853,42€ και όχι σε 592.353,42€, αξία η οποία εμφανίζεται στα οικεία συμβόλαια.
- **Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στην υπηρεσία μας οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να δικαιολογεί τους ισχυρισμούς του και επιπρόσθετα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ'

Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Οικ. Έτος 2011
(Εισοδήματα 01/01/2010 – 31/12/2010)

Φορολογητέο Εισόδημα βάσει παρούσας απόφασης (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	368.942,50 €
Διαφορά φόρου βάσει παρούσας απόφασης (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	161.778,05 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	171.484,73 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	333.262,78 €

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

Ακριβές αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).