



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 5/2/2019

Αριθμός απόφασης 562

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 8/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./10-9-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./10-9-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς ,έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/9/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8/10/2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./10-9-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 69.000,00€, πλέον 63.210,90 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ εκδόθηκε η υπ. αρ./16-4-2018 , εντολή ελέγχου, περί εφαρμογής των διατάξεων του Ν 2961/2001, λόγω του με αρ. πρωτ./5-3-2018 ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ το οποίο είχε σταλεί στην Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π και το οποίο διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας.

Από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π διενεργήθηκε έλεγχος στην με ΑΦΜ κατόπιν των Α.Β.Μ. και Ρ.Β. παραγγελιών του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και διαπιστώθηκε ότι :

Στις 30/6/2006 από τον λογαριασμό με αρ. C.A όπου μοναδική δικαιούχος ήταν η, μεταφέρθηκε ποσό 500.000,00€ προς τον υπ. αρ. λογαριασμό της στον οποίο δικαιούχος αναφέρεται ο υιός της

Από την Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ εστάλη στον προσφεύγοντα , η με αρ. πρωτ./17-4-2018 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν 4174/2013, με σκοπό να προσκομίσει ότι δικαιολογητικά διαθέτει για την διενέργεια του ελέγχου που αφορά τις κινήσεις των ως άνω λογαριασμών.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και υπέβαλε στην αρμόδια υπηρεσία το με αρ./26-6-2018 υπόμνημα όπου ισχυρίστηκε ότι η μεταφορά των χρημάτων από τον λογαριασμό της μητέρας του στον δικό του λογαριασμό έγινε για να φροντίζει την μητέρα του λόγω γήρατος.

Ο ισχυρισμός αυτός δεν έγινε αποδεκτός από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, και επειδή η συναλλαγή αυτή έχει όλα τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της άτυπης δωρεάς καθόσον δε, δεν είχε υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς από τους συμβαλλόμενους, εκδόθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς και Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Δωρεάς με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174/2013 προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλλει τις απόψεις του. Η τασσόμενη προθεσμία εκ του νόμου εξέπνευσε χωρίς ο προσφεύγων να προσέλθει προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

Α. Το ως άνω ποσό των χρημάτων, τα εμπιστεύθηκε η μητέρα του σε αυτόν, να τα διαχειρίζεται για λογαριασμό της με σκοπό την κάλυψη των ήδη αυξημένων αναγκών της σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Επί τούτου συντάχθηκε μεταξύ τους το από 25/6/2006 ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «Στην σήμερα 25/6/2006 μεταξύ της

συζύγου “Δανείστριας” κατοίκου και του κατοίκου, αναφερόμενου εφεξής ως “Οφειλέτης” συμφωνήθηκαν και έγιναν αμοιβαίως αποδεκτά τα ακόλουθα:

1. Η Δανείστρια συμφώνησε να χορηγήσει στον Οφειλέτη λόγω δανείου το συνολικό ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων 500.000 € δια της κατάθεσης εντός δέκα ημερών από την υπογραφή του παρόντος του ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό που θα της υποδείξει ο οφειλέτης, αποδεικνυόμενης της κατάθεσης ταύτης από το γραμμάτιο κατάθεσης της τράπεζας
 2. Το δάνειο συνάπτεται για χρονικό διάστημα από την υπογραφή του παρόντος έως τις 30/6/2025.
 3. Το δάνειο θα επιστραφεί από τον οφειλέτη κατά την ως άνω ημερομηνία σε μετρητά ή σε τραπεζικό λογαριασμό που θα υποδείξει η δανείστρια προς τον οφειλέτη.
 4. Ο οφειλέτης έχει την δυνατότητα και σταδιακής αποπληρωμής του παραπάνω δανείου με τμηματικές καταβολές προς την δανείστρια.
 5. Το παραπάνω δάνειο συνάπτεται άτοκο για τα πρώτα δέκα πέντε χρόνια και έντοκο έκτοτε με το εκάστοτε ισχύον ανώτατο ποσοστό συμβατικού τόκου μέχρι την ολοσχερή εξόφληση του.
 6. Το παρών δάνειο μπορεί να παραταθεί με έγγραφη συμφωνία των μερών.»
- Β.** Η ανωτέρω δανειακή σύμβαση δεν συνιστά δωρεά αντίθετα αποτελεί προϊόν δανείου της μητέρας του προς αυτόν και ως τέτοιο πρέπει να φορολογηθεί.
- Γ.** Προς επίρρωση της κατάστασης της ψυχικής υγείας της μητέρας του προσκόμισε την με αρ./2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών δυνάμει της οποίας διορίστηκε δικαστικός συμπαραστάτης της μητέρας του την οποία φροντίζει και περιθάλπει στην οικία του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ 1 του Ν 2961/2001 αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου είναι α) κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς και γονικής παροχής είναι αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα ,έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 περ. Α παρ 1 περ. β του Ν 2961/2001 ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά με τον τύπο της σύμβασης με αντάλλαγμα αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή.

Επειδή όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

Α. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

Β. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το οποίο υπολογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του προσώπου που θεωρείται δωρεοδόχος ή και μόνο να αποκλείσει αιτιολογημένα τις πηγές των χρημάτων που επικαλούνται οι φορολογούμενοι.

Γ. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να διαπιστώσει ότι η οικονομική κατάσταση του προσώπου που θεωρείται δωρητής του επέτρεπε να κάνει δωρεά που υποστηρίζει ότι έγινε.

Αν συντρέχουν οι τρεις αυτές προϋποθέσεις ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος νόμιμα καταλογίζει φόρο δωρεάς έστω και αν δεν έχει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της. Σχετ. ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 ΚΑΙ 4026/1983.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν 2961/2001 **υπόχρεος για την καταβολή του φόρου δωρεών είναι πάντοτε ο δωρεοδόχος**. Ο δωρητής σε καμία περίπτωση δεν ευθύνεται για την καταβολή του φόρου δωρεών .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν 2961/2001 ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωσηβ) ζητά οποιαδήποτε πληροφορία και οποιοδήποτε στοιχεία κρίνει απαραίτητα από κάθε δημόσια ,δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο . Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεούνται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται ...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν 2961/2001 υπόχρεοι σε δήλωση 1).....2) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 Ν 2961/2001 σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή η δωρεά χρηματικού ποσού η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο .Για την έναρξη και την λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 Ν 2961/2001 ορίζεται αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων φόρου γονικής παροχής ή δωρεάς και την βεβαίωση του αναλογούντος φόρου είναι η Δ.Ο.Υ του παρέχοντος δωρητή. Προκειμένου για παρέχοντα ο οποίος κατοικεί στην αλλοδαπή αρμόδια Δ.Ο.Υ είναι η Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ 1 ν 2961/2001

1.Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίου υποβλήθηκε η δήλωση .

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, **μετά δεκαπενταετία** από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που **γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014** ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με Ν 3090/84 σαν δωρεά φορολογείται και κάθε χωρίς αντάλλαγμα παραχώρηση χρημάτων ,ζώων και κινητών εν γένει πραγμάτων κι αν δεν καταρτίστηκε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο και το βάρος της απόδειξης ανήκει στην φορολογική αρχή. Είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων συνδεδεμένου με ιδιαίτερο δεσμό και εφόσον αποκλειστεί κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων και κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του δωρεοδόχου και επί πλέον η οικονομική κατάσταση του φερόμενου δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την ενέργεια της δωρεάς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 ΑΚ , η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική σύμβαση με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δωρητής) , μεταβιβάζει στον άλλο (δωρεοδόχο) αντικείμενο περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα. Επιπλέον είναι σύμβαση υποσχετική και εκποιητική.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 361 ΑΚ κατ εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Επειδή σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα και το άρθρο 806 « με την σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα και αυτός έχει την υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας» Η δανειακή σύμβαση μπορεί να καταρτιστεί εγγράφως ή προφορικά. Σε περίπτωση που γίνει προφορική κατάρτιση της σύμβασης τότε δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου αλλά τίθενται ζητήματα απόδειξης για τον δανειστή ως προς την απαίτηση του. Απεναντίας με την ύπαρξη ιδιωτικού συμφωνητικού καθορίζονται επακριβώς σημαντικά στοιχεία της δανειακής σύμβασης όπως ο σκοπός του δανείου, το επιτόκιο κλπ. Η μη εικονικότητα του δανείου μπορεί να αποδειχθεί από την χαρτοσήμανση , τις καταβολές των δόσεων αποπληρωμής κλπ. Τα δάνεια μεταξύ ιδιωτών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% +20% υπέρ ΟΓΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ 5γ,15 παρ 1^α,13 παρ 1^α, του κώδικα χαρτοσήμου....

Επειδή στην κρίσιμη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 500.000,00€ αποτελεί προϊόν δανείου ,και προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε την ως άνω

λεπτομερώς αναφερθείσα σύμβαση δανείου και την υπ. αρ./2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών δυνάμει της οποίας διορίστηκε δικαστικός συμπαραστάτης της μητέρας του.

Επειδή η ως άνω σύμβαση δεν φέρει βεβαία ημερομηνία, δεν έχει χαρτοσημανθεί, δεν προσκομίστηκαν καταβολές των δόσεων αποπληρωμής, η δε απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών δυνάμει της οποίας διορίστηκε δικαστικός συμπαραστάτης της μητέρας του εκδόθηκε δώδεκα χρόνια αργότερα από την μεταφορά των χρημάτων από τον λογαριασμό της στον λογαριασμό του προσφεύγοντα, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος και καθόλα απορριπτέος .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη από 8/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./10-9-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς υπ. αρ./2018

Διαφορά φόρου	69.000,00
Πρόστιμο του άρθρου 49 ν 4509/2017 ,παρ.1γ αρ.58 ΚΦΔ 50%	34.500,00
Τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ	28.710,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	132.210,90

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .