



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14/5/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης

ΤΜΗΜΑ Α4

1449

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

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 18/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ. αρ./24-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./24-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2011 του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/12/2018 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 18/1/2019 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 τις υπ' αρ./24-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς , έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 33.000,00€, πλέον 28.063,20€ (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Βάσει της με αριθμ. Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. ΣΣ/2016 Παραγγελίας του κου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ ,αντίγραφο οπτικού - ψηφιακού δίσκου (CD), με τραπεζικά δεδομένα από ελληνικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, που αφορούν τον ανωτέρω προσφεύγοντα, προκειμένου να διενεργηθεί περαιτέρω προκαταρκτική εξέταση προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.2523/1997, Ν.3691/2008).

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ ,η υπ'αριθμ./01-12-2016 εντολή ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την φορολογική περίοδο από 1-1-2002 έως 31-12-2012 όπου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων **για το υπό έλεγχο χρονικό διάστημα υπήρξε επιτηδευματίας** με κύρια δραστηριότητα Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν και από την αιτιολογία της κατάθεσης (σελ έκθεσης ελέγχου 3-5) διαπιστώθηκαν :

Σε εννέα περιπτώσεις καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, από την αιτιολογία της κατάθεσης, με το προσκομισθέν υπόμνημα, διαπιστώθηκε ΔΩΡΕΑ για το έτος 2011 συνολικού ποσού 165.000,00 ευρώ από τον αδελφό του

Στην συνέχεια εκδόθηκε η υπ. αρ./2018 εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 2961/2001 και ανωτέρω η αρμόδια Δ.Ο.Υ εξέδωσε το με αρ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την Προσωρινή Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4174/2013

Ο προσφεύγων με το αριθμ./10-10-2018 υπόμνημά του ανταποκρίθηκε και διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις του υποστηρίζοντας πως όλες οι αμφισβητούμενες εγγραφές αποτελούν επιστροφές χρηματικών ποσών που τα είχε καταθέσει σε τραπεζικό λογαριασμό του αδερφού του σε προγενέστερες χρήσεις εν είδη ταμειακής διευκόλυνσης προσκομίζοντας 7 δελτία κατάθεσης της τραπεζής που αφορούν την περίοδο 2006-2008.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις απόψεις του προσφεύγοντος καθόσον ο λογαριασμός που κατατίθενται τα χρήματα είναι κοινός και δεύτερον ότι δεν υπάρχει πληροφορία για την ροή του χρήματος στο μεσοδιάστημα και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη

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

1.Υπό την ισχύ του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994, είτε πριν είτε μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 15 παρ.3 του Ν. 3888/2010, σε συνδυασμό με το άρθρο 64 του Ν 4174/2013 και την ΣΤΕ 884/2016 το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Οι κρίνόμενες τραπεζικές εγγραφές είναι οι ακόλουθες:

α/α	REC ID	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ: ΑΠΟ ΑΔΕΛΦΟ
2	3760	12/01/2011	40.000,00	
9	3820	24/02/2011	10.000,00	
10	3832	2/03/2011	10.000,00	
12	3859	30/03/2011	10.000,00	
15	3875	8/04/2011	60.000,00	
23	3972	16/06/2011	3.000,00	
25	4015	30/06/2011	2.000,00	
55	4191	24/10/2011	10.000,00	
59	4222	24/11/2011	20.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ			165.000,00	

Οι ανωτέρω τραπεζικές κινήσεις, σε καμιά περίπτωση, δεν αφορούν δωρεά από τον αδελφό του **αλλά αφορούν επιστροφές χρηματικών ποσών** τα οποία είχε καταθέσει οσε τραπεζικό λογαριασμό του αδελφού του(δικαιούχοι του εν λόγω με αριθ. λογαριασμού της Τράπεζας (και πλέον) ήταν ο αδελφός του και η σύζυγός του), σε χρήσεις προγενέστερες της ελεγχόμενης (2011) εν είδει ταμειακής διευκόλυνσης ως ακολούθως:

A/A	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1				21/05/2008	15.000,00€
2				9/10/2007	10.000,00€
3				27/04/2007	30.000,00€
4				23/03/2007	30.000,00€
5				2/02/2007	30.000,00€
6				8/01/2007	30.000,00€
7				12/12/2006	30.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ					175.000,00€

Το μεγαλύτερο μέρος των ανωτέρω χρημάτων, του επεστράφη τμηματικά μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό του λογαριασμό από τις 12/01/2011 έως και τις 24/11/2011 με τις επίμαχες εγγραφές. Εν ολίγοις, το συνολικό ποσό των 165.000,00€, το οποίο πιστώθηκε στον λογαριασμό μου είναι, απλώς, η επιστροφή σχεδόν ολόκληρου του ποσού (175.000,00€) το οποίο είχε παράσχει στον αδελφό του παλαιότερα ως ταμειακή διευκόλυνση.

2.Η διακίνηση των υπό κρίση χρηματικών ποσών θα μπορούσε ενδεχομένως και σε ακραία περίπτωση να αφορά άτυπη σύμβαση δανείου με καταλογισμό χαρτοσήμου(άρθρο 19 ν 2238/1994 και ΠΟΛ 1095/2011) καθόσον:

α) Όπως γίνεται πάγια δεκτό από τη θεωρία και τη νομολογία, τα δάνεια υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 1α ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα. Εξαιρετικά, με ειδικές διατάξεις νόμων επιβάλλεται, τέλος χαρτοσήμου μικρότερο του 3% ή του 2% ή θεσπίζεται ατέλεια επί δανείων που συνάπτονται μεταξύ ορισμένων προσώπων.

β) Ως προς τις προϋποθέσεις επιβολής του τέλους χαρτοσήμου αξίζει να αναφερθεί ότι για την υπαγωγή των δανείων στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή

στα βιβλία των επιτηδευματιών (Σ.τ.Ε. 2047/1978). Σε περίπτωση, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, **δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου**, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (Σ.τ.Ε. 1514/1956, 578/1957, 1411/1955, 1514/1956).....

δ) **Για τα δάνεια μεταξύ ιδιωτών**, όπως εν προκειμένω, αυτά υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 § 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου. Το τέλος αυτό οφείλεται, εφόσον συντάσσεται σχετικό έγγραφο. **Εάν δεν συντάσσεται έγγραφο, για την κατάρτιση του δανείου δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου**, έστω και αν η μη σύνταξη του εγγράφου έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (Σ.τ.Ε. 1514/1956, 578/1957). Σε περίπτωση, που δεν συνταχθεί έγγραφο για την κατάρτιση του δανείου, στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου θα υποβληθεί η εκδοθησόμενη, τυχόν, εξοφλητική απόδειξη του δανείου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1β' του ίδιου ως άνω Κώδικα (για τις ανωτέρω υπό α έως δ περιπτώσεις, βλ. Παναγιώτη Ρέππα, Φορολογία Χαρτοσήμου, τέταρτη έκδοση 2007, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, σελ. 187, 188, 211, 221).

Βάσει όλων των παραπάνω, ως προς τις πιστωτικές εγγραφές συνολικού ποσού 47.000,00€ σε τραπεζικό του λογαριασμό κατά τη χρήση 2011, προερχόμενες από καταθέσεις συγγενών, δεν πληρούνται με κανέναν τρόπο οι προϋποθέσεις ύπαρξης άτυπης δωρεάς, αλλά σε ακραία περίπτωση θα μπορούσαν ενδεχομένως να αποτελούν αντικείμενα άτυπης σύμβασης δανείου και ως εκ τούτου μόνον ο καταλογισμός χαρτοσήμου δανείου είναι επιτρεπτός. Φυσικά, παραμένει το ερώτημα πώς είναι δυνατόν να εφαρμοστούν αυτά μεταξύ τόσο στενών συγγενών, όταν είναι πασίγνωστο πώς λειτουργούσαν και εξακολουθούν να λειτουργούν μέχρι και σήμερα οι ελληνικές οικογένειες!

3.ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΗΠΙΟΤΕΡΗΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ – ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΕΠΙΒΛΗΘΕΝΤΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΣΤΟ 50% ΤΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟΥ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ.

Με την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της ΙΓ' ΔΟΥ Αθηνών, η Φορολογική Διοίκηση τού επέβαλε πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 5.612,64€ πέραν του κύριου φόρου ύψους 6.600,00€. Ωστόσο, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διάταξης, , το ποσοστό της προσαύξησης θα έπρεπε να περιοριστεί σε ποσοστό 50% επί του επιβαλλόμενου κύριου φόρου. Επομένως, ακόμα και στην περίπτωση που κριθεί ότι ορθώς τού καταλογίστηκε από μέρους της Φορολογικής Αρχής επιπλέον κύριος φόρος για την ελεγχθείσα χρήση, η προσαύξηση θα έπρεπε να υπολογιστεί όπως προβλέπει η επιεικέστερη διάταξη του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 και να μειωθεί στο 50% της καταλογισθείσας διαφοράς κύριου φόρου.

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 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 .

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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ 2 ν 2961 όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 18 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου.

Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.

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 οποίο 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 με την ΣτΕ 1891/2018 κρίθηκε ότι: «.....Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, [ΑΠ 1001/2012](#), ΑΠ 380/2006 κ.ά.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη **ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες**, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου,

δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σύμφωνα με άρθρο 2 παρ. 1,4 Ν. 2523/97

Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης φόρου.

Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Τα ποσοστά των πρόσθετων αυτών φόρων εφαρμόζονται για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται από 31.3.2011 και μετά. (Ν. 3943/2011 ΦΕΚ 66 Α' /31.3.2011)

Η διάταξη αυτή για το ανώτατο όριο πρόσθετων φόρων εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. (ΠΟΛ 1109/10-5-2011).

Επειδή, σύμφωνα ΠΟΛ 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:« Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παραγράφου 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα προέβη σε βάρος του , σε καταλογισμό προστίμων λόγω μη υποβολής δήλωσης αγνοώντας τις ευμενέστερες διατάξεις του ν 4337/2015 οι οποίες προβλέπουν προσαύξηση ίση με το 50% του καταλογιζόμενου κύριου φόρου. Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις ευνοϊκότερες διατάξεις σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2018.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ 3 του Ν 4174 /2013 ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα**Εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν κάλεσε τον δωρητή να χορηγήσει στοιχεία προκειμένου να αποδειχθεί η τυχών δωρεά προς τον προσφεύγοντα .**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ως άνω κρινόμενα ποσά αφορούν σε ταμειακές διευκολύνσεις που ο προσφεύγων είχε παρέχει στον αδελφό του εν έτει 2006, 2007 και 2008 και εν έτει 2011 επεστράφησαν από τον αδελφό του σε αυτόν. Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν αναφέρονται ελεγκτικές επαληθεύσεις-παρα μόνο ο λογαριασμός που κατατίθενται τα χρήματα είναι κοινός και δεύτερον δεν υπάρχει πληροφορία για την ροή του χρήματος στο μεσοδιάστημα - **από τις οποίες να αποδεικνύεται ότι τα ποσά που καταλογίστηκαν ως δωρεά από τον προσφεύγοντα δεν προέρχονται από τις επικαλούμενες καταθέσεις σε προγενέστερο χρόνο του ιδίου του προσφεύγοντος ή αν στο μεσοδιάστημα υφίσταντο και άλλες συναλλακτικές πράξεις μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών, ώστε να αποκλειστεί αιτιολογημένα 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 επικαλείται ο προσφεύγων σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 34 του ν 2961/2001 .**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι , η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης νομικής αιτιολογίας γίνεται αποδεκτός η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής ως ανατιολόγητη λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 19/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της υπ. αρ. /18-1-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ ως νομικά πλημμελούς λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας , σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας .

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .