



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14-4-2021

Αριθμός απόφασης: 1218

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604538
ΦΑΞ : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2013	850,24€
2		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2014	1.435,93€
3		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2015	1.031,36€
4		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2016	578,55€
5		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2017	678,87€
6		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2018	488,61€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ετών γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013,

2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 17-7-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με 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 με αριθ. / 8-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 430,61€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 419,63€.

Με την με αριθ. / 8-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 761,00€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 674,93€.

Με την με αριθ. / 8-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 573,20€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 458,16€.

Με την με αριθ. / 8-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 338,00€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 240,55€.

Με την με αριθ. / 8-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 418,00€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 260,87€.

Με την με αριθ. / 8-7-2020 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 318,00€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 170,61€.

Ιστορικό

Από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εκδόθηκαν οι με αριθ.,
.....,και/ 11-2-2020 εντολές μερικού ελέγχου
γραφείου, για τον έλεγχο των ετών 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, περί
εφαρμογής των διατάξεων του ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266), κατόπιν του με αριθ. πρωτ./
26-6-2019 εγγράφου της Γενικής Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης, με το οποίο διαβιβάστηκε
στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ η από 26-6-2019 έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης της
προσφεύγουσας, ως μονίμου υπαλλήλου του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, που
διενεργήθηκε μετά από καταγγελία από τους επιθεωρητές δημόσιας διοίκησης, στην οποία
εντάσσονται μεταξύ άλλων η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων που δεν δικαιολογούνται από τα
νομίμως αποκτηθέντα εισοδήματα καθώς και πιθανές φορολογικές υποχρεώσεις πρόσθετων
αμοιβών από ιδιωτικές επιχειρήσεις, από άτυπες δωρεές και δανειακές διευκολύνσεις. Η Δ.Ο.Υ.
ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κατόπιν της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου περιουσιακής κατάστασης της Γενικής
Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης απέστειλε στην προσφεύγουσα τις με αριθ.,
.....,και/ 11-2-2020 κοινοποιήσεις εντολών
ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου ετών 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, -
Γνωστοποιήσεις περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ'
εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72§18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν
με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398§1 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5).

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, αφού έλαβε υπόψη την από 26-6-2019 έκθεση ελέγχου
περιουσιακής κατάστασης της Γενικής Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης, βάσει της οποίας, οι
κάτωθι πιστώσεις:

Έτος	Είδος	Ποσό
2013	Άτυπη δωρεά από τη μητέρα. Αφορούν καταβολές δανείου της προσφεύγουσας, μεταφορές μεταξύ λογαριασμών και καταθέσεις μετρητών	4.306,12€
2014		7.610,00€
2015		5.732,04€
2016		3.380,00€
2017		4.180,00€
2018		3.180,00€
ΣΥΝΟΛΟ		28.388,16€

στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, των οποίων είναι η μοναδική δικαιούχος,
δεν αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας αλλά χρηματικές δωρεές της μητέρας της
προσφεύγουσας, με ΑΦΜ, προς την προσφεύγουσα, διαπίστωσε ότι για τα ως

άνω ποσά γεννάται επιπλέον φορολογική υποχρέωση άτυπης δωρεάς για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44§2 του ν.2961/2001.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα με αριθ.,,,,και/ 13-5-2020 Σ.Δ.Ε. μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης τα έτη 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. / 22-6-2020 υπόμνημα, στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρει ότι: *«Γ. Εν κατακλείδι, αναφορικά με τα χρήματα, όπως ανέφερα και στο προηγούμενο υπόμνημά μου, που κατέθετε η μητέρα μου κάθε μήνα για λογαριασμό μου και για την εξυπηρέτηση του δανείου που είχα λάβει από την τράπεζα για την αγορά του αυτοκινήτου κυριότητός μου (265,00 ευρώ εκάστης δόσης), αποτελούν χρήματα που μου δάνεισε η ίδια όχι για να με συνδράμει οικονομικά αλλά για να με διευκολύνει προσωρινά στην αποπληρωμή του. Δηλαδή δεν αποτελούν δωρεά χρημάτων, αλλά αντιθέτως δανεισμός, τα οποία και θα επέστρεφα μετά την εξόφληση του δανείου που πραγματοποιήθηκε τον Φεβρουάριο του έτους 2020. Προς απόδειξη των ισχυρισμών μου σας προσκομίζω το από 18-6-2020 Ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους και διακανονισμού οφειλής βέβαιης χρονολογίας, από το οποίο προκύπτει το σύνολο της οφειλής καθώς και ο συμφωνημένος τρόπος αποπληρωμής αυτού. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί δωρεά χρημάτων, αλλά ιδιωτικό δάνειο και ως εκ τούτου το σύνολο αυτών δεν μπορεί να θεωρηθεί εισόδημα κατά το φορολογικό δίκαιο, αφού πρέπει να επιστραφεί. ...».*

Τέλος, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω υπόμνημα της προσφεύγουσας προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και των από 17-7-2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Σύμφωνα με το από 18-6-2020 Ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους και διακανονισμού οφειλής, οι ως άνω πιστώσεις, συνολικού ποσού 28.388,16€, που διενεργήθηκαν κατά τα έτη 2013-2018 στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, των οποίων είναι η μοναδική δικαιούχος, δεν αποτελούν χρηματικές δωρεές της μητέρας της, με ΑΦΜ, προς την ίδια. Αντιθέτως, οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν δάνειο, το οποίο της χορήγησε η μητέρα της, κατά τα ανωτέρω έτη, με σκοπό την εξόφληση δόσεων αποπληρωμής δανείου που είχε λάβει η προσφεύγουσα από την τράπεζα, την 11-2-2013, για την αγορά αυτοκινήτου.
- Ο ν.4172/2013 δεν θεωρεί φορολογητέο εισόδημα το ιδιωτικό δάνειο και ως εκ τούτου, δεν αποτελεί αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις των παραγράφων 8-10 του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013), ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.*

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής» της περ. Α' του ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266) [ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ] ορίζεται ότι: «Α. Κτήση αιτία δωρεάς

1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται 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 καταρτίσθηκε έγγραφο.

...

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 38 «Υποκείμενο φόρου» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο **δωρεοδόχος** ή το τέκνο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της

δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 44 «Υπολογισμός και εκπτώσεις φόρου» του ν.2961/2001, 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 23-4-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1. ...

2. 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 73 «Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. 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 δήλωση.

2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

α) ...

β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 85 «Υπόχρεοι σε δήλωση - Δήλωση με επιφύλαξη» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «Α. Υπόχρεοι σε δήλωση

1. ...

2. Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. του άρθρου 86 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «... 3.Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 87 «Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας» του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: *«1. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή, του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα.»*.

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 498 ΑΚ, για τη Σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο.

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, από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2488/1982, 2993/1986) έχει κριθεί ότι: *«ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι προς εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του δεχόμενου την παροχή, ασχέτως της ειδικότερας προθέσεως του παρέχοντος το περιουσιακό στοιχείο ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται τούτο...»*.

Επειδή, 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 (ΣτΕ 4026/1983, 1486/1957).

Επειδή, όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983) 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. / 26-6-2019 έγγραφο της Γενικής Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης, με το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ η από 26-6-2019 έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης της προσφεύγουσας, ως μονίμου υπαλλήλου του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, που διενεργήθηκε μετά από καταγγελία από τους επιθεωρητές δημόσιας διοίκησης, στην οποία εντάσσονται μεταξύ άλλων η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων που δεν δικαιολογούνται από τα νομίμως αποκτηθέντα εισοδήματα καθώς και πιθανές φορολογικές υποχρεώσεις πρόσθετων αμοιβών από ιδιωτικές επιχειρήσεις, από άτυπες δωρεές και δανειακές διευκολύνσεις. Η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κατόπιν της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου περιουσιακής κατάστασης της Γενικής Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης απέστειλε στην προσφεύγουσα τις με αριθ.,,,,και / 11-2-2020 κοινοποιήσεις εντολών ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου ετών 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, - Γνωστοποιήσεις περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72§18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398§1 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5).

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, αφού έλαβε υπόψη την από 26-6-2019 έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης της Γενικής Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης, βάσει της οποίας, οι κάτωθι πιστώσεις:

Έτος	Είδος	Ποσό
2013	Άτυπη δωρεά από τη μητέρα. Αφορούν καταβολές δανείου της προσφεύγουσας, μεταφορές μεταξύ λογαριασμών και καταθέσεις μετρητών	4.306,12€
2014		7.610,00€
2015		5.732,04€
2016		3.380,00€
2017		4.180,00€
2018		3.180,00€
ΣΥΝΟΛΟ		28.388,16€

στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, των οποίων είναι η μοναδική δικαιούχος, δεν αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας αλλά χρηματικές δωρεές της μητέρας της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ, προς την προσφεύγουσα, διαπίστωσε ότι για τα ως άνω ποσά γεννάται επιπλέον φορολογική υποχρέωση άτυπης δωρεάς για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44§2 του ν.2961/2001.

Επειδή, εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα με αριθ.,,,και/ 13-5-2020 Σ.Δ.Ε. μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης τα έτη 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./ 22-6-2020 υπόμνημα, στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρει ότι: «Γ. *Εν κατακλείδι, αναφορικά με τα χρήματα, όπως ανέφερα και στο προηγούμενο υπόμνημά μου, που κατέθετε η μητέρα μου κάθε μήνα για λογαριασμό μου και για την εξυπηρέτηση του δανείου που είχα λάβει από την τράπεζα για την αγορά του αυτοκινήτου κυριότητός μου (265,00 ευρώ εκάστης δόσης), αποτελούν χρήματα που μου δάνεισε η ίδια όχι για να με συνδράμει οικονομικά αλλά για να με διευκολύνει προσωρινά στην αποπληρωμή του. Δηλαδή δεν αποτελούν δωρεά χρημάτων, αλλά αντιθέτως δανεισμός, τα οποία και θα επέστρεφα μετά την εξόφληση του δανείου που πραγματοποιήθηκε τον Φεβρουάριο του έτους 2020. Προς απόδειξη των ισχυρισμών μου σας προσκομίζω το από 18-6-2020 Ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους και διακανονισμού οφειλής βέβαιης χρονολογίας, από το οποίο προκύπτει το σύνολο της οφειλής καθώς και ο συμφωνημένος τρόπος αποπληρωμής αυτού. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί δωρεά χρημάτων, αλλά ιδιωτικό δάνειο και ως εκ τούτου το σύνολο αυτών δεν μπορεί να θεωρηθεί εισόδημα κατά το φορολογικό δίκαιο, αφού πρέπει να επιστραφεί. ...».*

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ./ 22-6-2020 υπόμνημα, το δάνειο χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα από την τράπεζα, την 11-2-2013. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την κρινόμενη προσφυγή στην Υπηρεσία μας την από 12-10-2018 Βεβαίωση Ετήσιων Καταβολών Πιστωτικού Ορίου BEST VALUE CARD της ανωτέρω τράπεζας.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το από 18-6-2020 Ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους και διακανονισμού οφειλής, το οποίο φέρει βεβαίωση από το Α.Τ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ ως προς το ιδιόχειρο της υπογραφής των αντισυμβαλλομένων, αφορά σύμβαση δανείου μεταξύ της ίδιας και της μητέρας της, με ΑΦΜ, με σκοπό την εξόφληση δόσεων αποπληρωμής δανείου που είχε λάβει η προσφεύγουσα από την τράπεζα, την 11-2-2013, για την αγορά αυτοκινήτου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 26-6-2019 έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης της Γενικής Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης η μητέρα της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ

....., κατά τα έτη 2013-2018, αντίστοιχα, προέβη σε περιοδικές καταβολές χρηματικών ποσών στον με αριθ. λογαριασμό που άνοιξε η προσφεύγουσα κόρη της στη τράπεζα, την 11-2-2013, προκειμένου να πιστωθεί το ποσό του δανείου για την αγορά αυτοκινήτου, είτε μέσω μεταφοράς χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών, είτε μέσω της κατάθεσης μετρητών, οικειοθελώς και όχι με σκοπό την εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι της προσφεύγουσας κόρης της.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι ως άνω χρηματικές καταβολές της μητέρας της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ, προς την προσφεύγουσα, συνολικού ποσού 28.388,16€, συνιστούν δάνειο και όχι χρηματικές δωρεές, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17-7-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ.,,, και/ 8-7-2020 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, ετών γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./ 29-9-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Έτος
1		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2013
2		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2014
3		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2015
4		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2016
5		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2017
6		8-7-2020	Φόρος Άτυπης Δωρεάς	2018

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης / 8-7-2020) έτους 2013

Διαφορά φόρου	430,61€
Πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017	419,63€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	850,24€

2. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης / 8-7-2020) έτους 2014

Διαφορά φόρου	761,00€
Πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017	674,93€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.435,93€

3. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης / 8-7-2020) έτους 2015

Διαφορά φόρου	573,20€
Πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017	458,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.031,36€

4. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης / 8-7-2020) έτους 2016

Διαφορά φόρου	338,00€
Πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017	240,55€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	578,55€

5. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης / 8-7-2020) έτους 2017

Διαφορά φόρου	418,00€
Πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017	260,87€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	678,87€

6. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης / 8-7-2020) έτους 2018

Διαφορά φόρου	318,00€
---------------	---------

Πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017	170,61€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	488,61€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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