



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

29/10/2021
4008

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

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 και 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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- 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' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12-1-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) ΤΟΥ, με ΑΦΜ και β) ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ. κατοίκων, οδός, αριθ., κατά α) της με αριθ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του ν. 2961/2001 φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του ν. 2961/2001 φορολογικού έτους 2014, γ) των με αριθ. και /2020 πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 και δ) της με αριθ. /2020 έκθεσης

δήλωσης φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 24-02-2021 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-1-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου 811 ενδικοφανούς προσφυγής των α) τουκαι β) 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, του, φόρος δωρεάς ποσού 2.275,01 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας του ν. 2523/1977 ποσού 2.730,01 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.005,02 €.

2) Με την υπ' αριθμ. αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, του, φόρος δωρεάς ποσού 2.275,01 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας του ν. 2523/1977 ποσού 2.730,01 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.005,02 €.

3) Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του ν. 4174/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, του, πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς κατά παράβαση της παρ. 1α του αρθ. 54 που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2α του αρθ. 54.

4) Με την υπ' αριθμ. 828/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 του ν. 4174/2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, του, πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς κατά παράβαση της παρ. 1α του αρθ. 54 που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2α του αρθ. 54.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από το με αριθ. Πρωτ. ΕΜΠ./2019 δελτίο πληροφοριών του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) με θέμα: «Έλεγχος του φυσικού προσώπου τουμε ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών “Χονδρικό Εμπόριο Αβγών” εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, η με αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος για τον προσφεύγοντα τουγια την περίοδο 01/01/2013-31/12/2014.

Στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είχε διαβιβαστεί επίσης ηλεκτρονικό αρχείο με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων του ίδιου για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012-31/12/2014. Από την επεξεργασία του ανωτέρου αρχείου, διαπιστώθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, οι οποίες αφορούν την

επιχειρηματική δραστηριότητα του γιου του, ΤΟΥ, στους οποίους ο τελευταίος δεν είναι συνδικαιούχος.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι τα ανωτέρω ποσά είναι γνωστής πηγής αφού ταυτοποιήθηκαν, αλλά υπόκεινται σε φόρο δωρεάς αφού δεν διαπιστώνεται ότι επιστρέφουν στον νόμιμο δικαιούχο, ΤΟΥ

Δυνάμει του ανωτέρω δελτίου πληροφοριών, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Χανίων εκδόθηκε η με αριθ./2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος ορθής εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων σχετικά με τη Δήλωση Φόρου Δωρεάς, με Δωρητή τον

Εν συνεχεία, ο έλεγχος απέστειλε στον ΤΟΥ, τη με αριθ./2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην οποία ο ίδιος δεν ανταποκρίθηκε. Στη συνέχεια ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη υποβολή δήλωσης δωρεάς από τον δωρητή αλλά ούτε και από τους προσφεύγοντες, δωρεοδόχους.

Ο έλεγχος απέστειλε στους προσφεύγοντες (δωρεοδόχοι) και στον γιο τους (δωρητή) το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του αρ. 28 του ν. 4174/2013, μαζί με τις υπ' αριθ. και Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς προκειμένου να υποβάλλουν τις απόψεις τους εντός 20ημέρου. Οι ίδιοι υπέβαλαν τις ενστάσεις τους με το με αριθ. πρωτ./2020 απαντητικό υπόμνημά τους τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι επίμαχες πιστώσεις στον κοινό καταθετικό τραπεζικό λογαριασμό των ιδίων, δε συνιστούν άτυπη δωρεά, αφού τα ποσά αυτά επεστράφησαν εντός του οικείου έτους (2014) στον φερόμενο ως “δωρητή” με πίστωση στον τραπεζικό του λογαριασμό. Ο προσφεύγων,, προέβη στις 08-01-2014 σε διακοπή της επαγγελματικής του δραστηριότητας λόγω συνταξιοδότησης και τη μεταβίβαση αυτής στον γιο του, Εξαιτίας της εμπειρίας που είχε ο προσφεύγων αλλά και της αβεβαιότητας λόγω οικονομικής κρίσης συνέχισε να ασκεί ο ίδιος τη διοίκηση της εταιρείας και ως εκ τούτου συνέχισαν να κατατίθενται τα έσοδα της δραστηριότητας στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς αλλά και μέσω αυτών να διενεργούνται οι πληρωμές των υποχρεώσεων με πίστωση στο λογαριασμό του γιου τους, όπως αποδεικνύεται και από την αντιπαραβολή των κινήσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Μη νόμιμος ο καταλογισμός φόρου δωρεάς στη χρήση 01/01-31/12/2014, βάσει εσφαλμένης, πλημμελούς και αόριστης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου δεν παρέχει ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σχετικά με το αν οι επίμαχες πιστώσεις συνιστούν άτυπη δωρεά, όπως α) αν ο σκοπός της μεταφοράς των χρηματικών ποσών ήταν η αποξένωση του γιού τους από τα περιουσιακά στοιχεία με τη μείωση της περιουσίας του και ταυτόχρονη αύξηση της δικιάς τους ή β) αν αποκλείονταν κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων.
- Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου λόγω ανυπαρξίας εντολής ελέγχου με ελεγχόμενους τους ίδιους και μη κοινοποίηση πρόσκλησης (του άρθρου 14 του ν. 4173/2013) και

γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης. Η με αριθμό/2020 εντολή ελέγχου εκδόθηκε με ελεγχόμενους όχι τους ίδιους αλλά τον γιο τους

- Μη νόμιμος καταλογισμός των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 αντί των επιεικότερων κυρώσεων του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 ενότητα Α παρ 1 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο σύνταξης του εγγραφου 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 τον χρόνο της παράδοσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της περίπτωσης Α του άρθρου 85 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 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 του άρθρου 87 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 τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ 2 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 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«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, με το άρθρο 496 Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

Επειδή δωρεά, είναι η σύμβαση (ενοχική) με την οποία ο δωρητής παρέχει σε κάποιον άλλο ένα περιουσιακό στοιχείο χωρίς αντάλλαγμα, με αποτέλεσμα μέσω της περιουσιακής αυτής επίδοσης να επέρχεται μείωση της περιουσίας του δωρητή και αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου κατά την αξία του αντικειμένου της δωρεάς. Για τη δωρεά αναφέρονται και τα άρθρα 497-512 του ΑΚ.

Η δωρεά θα πρέπει να διακρίνεται και από άλλες συμβάσεις, οι οποίες διέπονται από ελευθεριότητα και τέτοιες είναι η εντολή (άρθρα 713 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το χρησιδάνειο (άρθρα 810 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το άτοκο δάνειο (άρθρα 806 και επόμενα του Αστικού Κώδικα) και την μη αμειβόμενη παρακαταθήκη (άρθρα 822 και επόμενα του Αστικού Κώδικα).

Ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δωρεάς είναι αφενός η παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου και αφετέρου η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος, η οποία υπόκειται σε συμβολαιογραφικό τύπο. Επιπλέον, παρόλο που δεν αναφέρεται στον νόμο, θεωρείται αυτονόητο, ότι η παροχή πρέπει να καθιστά πλουσιότερο το λήπτη (Φίλιος Ενοχ. Δικ. Ειδ. Μέρος εκδ. 1974 σελ. 72). Γίνεται όμως δεκτό, ότι υπάρχουν περιπτώσεις δωρεάς, κατά τις οποίες μειούται η περιουσία του δωρητή χωρίς αντίστοιχο πλουτισμό του δωρεοδόχου (Φραγκίστας Ερμ. Α.Κ. άρθρο 496 επ. Καυκάς, Ενοχ. Δίκαιον κατ' άρθρ. ερμην. εκδ. στ' σελ. 7)

Επειδή, με το άρθρο 498 Α.Κ. ορίζεται ότι:

«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 1034 ΑΚ ορίζεται ότι:

«Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα».

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...» 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 προϋποθέσεις και ουσιώδη στοιχεία δωρεάς, προκειμένου να επιβληθεί φόρος δωρεάς, πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) να συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) να αφορά σε κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο.

Ως αντικείμενο του φόρου δωρεάς περιλαμβάνονται οι δωρεές για τις οποίες τηρήθηκε ο τύπος που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 496 ΑΚ, αλλά και αυτές για τις οποίες ο συστατικός τύπος δεν τηρήθηκε.

Για να επιβληθεί φόρος δωρεάς θα πρέπει είτε έχει τηρηθεί ο απαιτούμενος τύπος (εδάφιο α' του άρθρου 34) είτε όχι (εδάφιο β' του άρθρου 34), να συντρέχουν σωρευτικά και οι προϋποθέσεις που ορίζει ο ΑΚ για την περίπτωση της δωρεάς. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

α) η παροχή ενός περιουσιακού στοιχείου,

β) η συγκεκριμένη παροχή να γίνεται άνευ ανταλλάγματος και

γ) να υπάρχει μείωση της περιουσίας του δωρητή με ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και αυτό να γίνεται εξαιτίας βουλήσεως του δωρητή.

Όταν δεν συντρέχουν οι παραπάνω ελάχιστες προϋποθέσεις δεν μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ή παράλειψη ως δωρεά ή ως άτυπη δωρεά.

Επειδή με το υπ' αριθ. ΕΜΠ/2019 Δελτίο Πληροφοριών του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. Χανίων σχετικά με τις συνολικής αξίας 45.500,29 € πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του (ενός εκ των προσφευγόντων), οι οποίες

αφορούν τη δραστηριότητα του γιου τους,, στους οποίους ο τελευταίος δεν είναι συνδικαιούχος των λογαριασμών στους οποίους πιστώνονται τα χρηματικά ποσά. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά είναι γνωστής πηγής αλλά υπόκεινται σε φόρο δωρεάς αφού δεν διαπιστώνεται ότι αυτά επιστρέφουν στον νόμιμο δικαιούχο τους

Επειδή εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθ./2020 εντολή φορολογικού για Δήλωση Φόρου Δωρεάς από την Δ.Ο.Υ. Χανίων, με την οποία διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβληθεί Δήλωση Δωρεάς από τον (Δωρητής), με Α.Φ.Μ. ούτε από τους υπόχρεους Δωρεοδόχους, ήτοι τον (πατέρα του Δωρητή) με Α.Φ.Μ. και την (μητέρα του Δωρητή) με Α.Φ.Μ.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι προκύπτουν πιστώσεις στον υπ' αριθ. GR κοινό τραπεζικό λογαριασμό των προσφευγόντων και της κόρης τους, που τηρούν στην, κατά το έτος 2014, από καταθέσεις ιδιωτικών επιταγών άλλης Τράπεζας. Οι υπό κρίση πιστώσεις είναι γνωστής προέλευσης προερχόμενες από την επαγγελματική δραστηριότητα του γιού τους, καθώς ταυτοποιήθηκαν από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, σύμφωνα με το Δελτίο Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή οι προσφεύγοντες με την ενδικοφανή προσφυγή τους συνυπέβαλαν: α) τις κινήσεις από 01/01/2014 – 31/12/2014 του υπ' αριθ. κοινού τραπεζικού τους λογαριασμού, που τηρούν στην, και β) τις κινήσεις από 01/01/2014 – 31/12/2014 του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού όψεως του γιου τους που τηρεί στην ίδια Τράπεζα.

Από την επισκόπηση και την αντιπαραβολή των ως άνω λογαριασμών, προκύπτει: α) η κατάθεση ιδιωτικών επιταγών άλλης Τράπεζας, συνολικού ποσού 45.500,29 €, στο λογαριασμό των προσφευγόντων, οι οποίες επειδή προέρχονται από την επαγγελματική δραστηριότητα του γιού τους, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως άτυπη δωρεά, με δωρητή τον γιό τους και δωρεοδόχους τους προσφεύγοντες και β) η χρέωση του λογαριασμού των προσφευγόντων με το συνολικό ποσό των 77.461,19 € το οποίο πιστώνεται στον λογαριασμό του γιού τους, εντός του ίδιου έτους.

Επειδή σε αντίθεση με τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. τα ποσά μεταφέρονται στο νόμιμο δικαιούχο (υιός) και μάλιστα ποσά μεγαλύτερα από αυτά που θεωρήθηκαν ως δωρεά.

Επειδή οι προσφεύγοντες, με βάσει τις προσκομισθέντες κινήσεις του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού, έχουν μεταφέρει ποσά στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του γιού τους, μεγαλύτερης αξίας από το ποσό που έχει καταλογίσει ως δωρεά στους ίδιους ο έλεγχος.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε τον καταλογισμό της δωρεάς. Βασίστηκε στην στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων, λόγω της κατάθεσης στον κοινό τους λογαριασμό χρηματικών ποσών προερχόμενων από την επιχειρηματική δραστηριότητα του γιού τους, καθώς είναι γνωστή η προέλευση των υπό κρίση ποσών, χωρίς να λαμβάνει υπόψη ότι αναφέρεται σε ποια στοιχεία βασίστηκε ώστε να θεμελιωθεί η χαριστική αιτία.

Επειδή, δεν απεδείχθη από την φορολογική αρχή η απαραίτητη προϋπόθεση της ελάττωσης της περιουσίας του γιού και της αύξησης της περιουσίας των προσφευγόντων, εξαιτίας της βούλησης του δωρητή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 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, με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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.

2. 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, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με

ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008σελ.25)., αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις χωρίς πλήρη, σαφή και αναλυτική αιτιολογία, προκειμένου να θεμελιώσει αναμφισβήτητα το πραγματικό μέρος του καταλογισμού.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) του, με ΑΦΜ και β) του, με ΑΦΜ και α) την ακύρωση των με αριθ./2020 και/2020 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013 και β) την ακύρωση των υπ' αριθ./2020 και/2020 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

- | | |
|--|--------|
| 1) Υπ' αριθ./2020 Πρόστιμο του άρθ. 54§1α' §2α' του ν. 4174/2013: | 0,00 € |
| 2) Υπ' αριθ./2020 Πρόστιμο του άρθ. 54§1α' §2α' του ν. 4174/2013: | 0,00 € |
| 3) Υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ν. 2961/2001: | 0,00 € |
| 4) Υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ν. 2961/2001: | 0,00 € |

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.