



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 27.05.2019

Αριθμός Απόφασης: 1289

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. και της του, Α.Φ.Μ., κατά α) της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2009 β) της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2010 γ) της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2011 δ) της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2011 ε) της με αριθμό/...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2009 β) τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2010 γ) τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2011 δ) τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του Α.Φ.Μ. και της του Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 14.500,00€ πλέον προστίμου αρ. 58 και τόκων αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 12.330,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 26.830,80 €.

Με τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 3.586,94€ πλέον προστίμου αρ. 58 και τόκων αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 3.050,33€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.637,27 €.

Με τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 3.811,52€ πλέον προστίμου αρ. 58 και τόκων αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 3.241,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.052,84 €.

Με τη με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 3.543,14€ πλέον προστίμου αρ. 58 και τόκων αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 3.013,09€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.556,23 €.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς εκδόθηκαν βάσει της από 31.12.2018 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Φόρου Δωρεάς της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σε εκτέλεση των με αριθμό/2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ειδικότερα αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./2017 πληροφοριακό δελτίο του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), το οποίο εστάλη στην Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης, που στη συνέχεια το διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, λόγω αρμοδιότητας, με το με αρ. πρωτ./2018 έγγραφο (αρ. εισερχ. Ε΄ Δ.Ο.Υ./18). Σύμφωνα με το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο από τον διενεργηθέντα μερικό έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικών ετών 2001 έως 2013 (χρήσεων 2000 έως 2012), έπειτα από την έκδοση της υπ' αριθμ./.../...../2016 εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα του και από τα προσκομιζόμενα στοιχεία στις έγγραφες απαντήσεις του προέκυψε ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2009 ο υπ' αριθμ. τραπεζικός του λογαριασμός στην πιστώθηκε από τη θεία του με συνολικό ποσό 120.000,00 ευρώ. Ακολούθως, κατά τα έτη 2010 έως και 2012 πιστώθηκε στον υπ' αριθμ. τραπεζικό του λογαριασμό στη, από τη θεία του , το συνολικό ποσό των 54.707,98€ (17.934,69€ για το έτος 2010, 19.057,61€ για το έτος 2011 και 17.715,68€ για το έτος 2012).

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η του, Α.Φ.Μ. προέβη:

α) την 07.01.2009 και τη 10.12.2009, σε άτυπη δωρεά χρημάτων ποσού 80.000,00€ και 40.000,00€ αντίστοιχα στον προσφεύγοντα.

β) το έτος 2010 μέσω διαδοχικών πιστώσεων σε άτυπη δωρεά χρημάτων συνολικού ποσού 17.934,69€ ως ακολούθως:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
26.01.2010	1.480,00
19.02.2010	1.475,00
29.03.2010	1.475,00
29.04.2010	1.468,72
17.05.2010	1.471,85
17.06.2010	1.479,06
30.07.2010	1.488,00
31.08.2010	1.511,07
29.09.2010	1.510,00
29.10.2010	1.508,51
29.11.2010	1.535,00
30.12.2010	1.532,48
ΣΥΝΟΛΟ	17.934,69

γ) το έτος 2011 μέσω διαδοχικών πιστώσεων σε άτυπη δωρεά χρημάτων συνολικού ποσού 19.057,61€ ως ακολούθως:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
28.01.2011	1.530,13
28.02.2011	1.536,91
31.03.2011	1.541,97
29.04.2011	1.563,05
31.05.2011	1.586,81
30.06.2011	1.597,31
29.07.2011	1.613,86
31.08.2011	1.627,19
30.09.2011	1.615,32
31.10.2011	1.616,14
30.11.2011	1.623,51
30.12.2011	1.605,41
ΣΥΝΟΛΟ	19.057,61

δ) το έτος 2012 μέσω διαδοχικών πιστώσεων σε άτυπη δωρεά χρημάτων συνολικού ποσού 17.715,68€ ως ακολούθως:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
31.01.2012	1.591,13
29.02.2012	1.551,69
30.03.2012	1.529,86
30.04.2012	1.497,63
31.05.2012	1.487,54
29.06.2012	1.480,42
31.07.2012	1.477,34
31.08.2012	1.442,30
28.09.2012	1.423,72
31.10.2012	1.414,23
30.11.2012	1.410,46
31.12.2012	1.409,36
ΣΥΝΟΛΟ	17.715,68

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν ή τροποποιηθούν α) η με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2009 β) η με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2010 γ) η με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2011 και δ) η με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 έτους φορολογίας 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (άρθρο 28 Κ.Φ.Δ.).

2. Αναιτιολόγητο, νόμω και ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων. Τα χρηματικά ποσά που κατέβαλε η δεύτερη προσφεύγουσα στον υπ' αριθμό λογαριασμό του πρώτου προσφεύγοντα στην και στον υπ' αριθμό λογαριασμό του πρώτου προσφεύγοντα στην, αποτελούν προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση, ήτοι άτυπο, άτοκο δάνειο και όχι δωρεά, για το οποίο δεν απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού συμφωνητικού καθώς συνάφθηκε μεταξύ συγγενών και λόγω του γεγονότος

ότι δεν καταρτίσθηκε εγγράφως, αλλά προφορικώς δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου. Προς απόδειξη του ισχυρισμού τους ότι πρόκειται για δάνειο επικαλούνται την επιστροφή 45.000€ από τον πρώτο προσφεύγουσα στη δεύτερη προσφεύγουσα.

3. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων – η επιβολή φόρου δωρεάς για δικαιοπραξία που συνιστά σύμβαση άτυπου δανείου προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς το παραδεκτό της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

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, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις έχουν εκδοθεί σε βάρος του πρώτου προσφεύγοντα, ο οποίος βάσει των διατάξεων του άρθρου 85 περίπτωση Α παρ. 2 του Ν. 2961/2001 είναι υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και όχι σε βάρος της δεύτερης προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτως από τον πρώτο προσφεύγοντα ο οποίος είναι υπόχρεος για την καταβολή του καταλογισθέντος ποσού φόρου δωρεάς και απαραδέκτως από τη δεύτερη προσφεύγουσα, λόγω έλλειψης έννομου συμφέροντος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

«ο ενδιαφερόμενος έχει δικαίωμα να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

.....
β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου στις 10.12.2018 επιδόθηκαν στον πρώτο προσφεύγοντα οι με αριθμό,, και/.../2018 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς με συνημμένα τα με αριθμό,, και/2018 σημειώματα ελεγκτικών διαπιστώσεων άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 το άρθρο 39 παρ 1 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 το άρθρο 496 ΑΚ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 498 ΑΚ 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 υποχρέωσης 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 συγγεκριμένο 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, 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 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 το άρθρο 1 παρ.2 Ν.3634/2008, ορίζεται ότι:

«1. Οι παράγραφοι 1, 3 και 8 του άρθρου 29 εφαρμόζονται ανάλογα και στην κτήση αιτία δωρεάς σε συνδυασμό με το άρθρο 45. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43,

υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

.....»

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β`

Κλίμακία σε ευρώ	Φόρος κλιμακίου (%)	Φορολογητέα περιουσία κλιμακίου σε ευρώ	Φόρος που αναλογεί σε ευρώ
20.000,00	-	20.000,00	-
55.000,00	10	75.000,00	5.500,00
195.000,00	20	270.000,00	39.000,00
Υπερβάλλον	30		

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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται:

«...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».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η δεύτερη προσφεύγουσα κατέβαλε:

- Στις 07.01.2009 το ποσό των 80.000,00€ στο με αριθμό λογαριασμό που τηρούσε ο πρώτος προσφεύγων, ως άτυπο άτοκο δάνειο προκειμένου αυτός να εξοφλήσει καταναλωτικό δάνειο που είχε λάβει.
- Στις 10.12.2009 το ποσό των 40.000,00€ στο με αριθμό λογαριασμό που τηρούσε ο πρώτος προσφεύγων ως άτυπο άτοκο δάνειο προκειμένου το ποσό αυτό να χρησιμοποιηθεί ως ενέχυρο για τη σύναψη δανείου με τη
- Μηνιαίως τα έτη 2010, 2011 και 2012 πιστώσεις στον τηρούμενο από τον πρώτο προσφεύγοντα με αριθμό λογαριασμό στην συνολικού ποσού 54.707,98€ ως άτυπο άτοκο δάνειο προκειμένου ο πρώτος προσφεύγων να αποπληρώνει τις δόσεις του στεγαστικού δανείου που είχε λάβει.

Επειδή, η δανειακή σύμβαση μπορεί να καταρτιστεί εγγράφως ή προφορικά, σε περίπτωση ωστόσο προφορικής κατάρτισης της τίθενται ζητήματα απόδειξης της σύναψής της και εν προκειμένω από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τους προσφεύγοντες δεν αποδείχτηκε η χορήγηση δανείου από τη δεύτερη προσφεύγουσα στον πρώτο προσφεύγουσα.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν χορήγηση άτοκου, άτυπου δανείου προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις από τη θεία του και δεύτερη προσφεύγουσα στις οποίες αναφέρεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα διενεργήθηκαν με σκοπό την οικονομική διευκόλυνση του ανιψιού της με τη μορφή άτοκου και άτυπου δανείου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι επέστρεψε στις 15.07.2015 μέρος του χορηγηθέντος δανείου και συγκεκριμένα ποσό 45.000,00€, ωστόσο προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά ανάληψης ποσών 20.000,00€ και 26.661,00€ από τους με αριθμό και τηρούμενους στην και στην λογαριασμούς του αντίστοιχα, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης σε λογαριασμούς της θείας του ή κίνηση των τραπεζικών της λογαριασμών στην οποία να αποτυπώνεται η πίστωση των εν λόγω ποσών, παρά μόνο υπεύθυνη δήλωση αυτής που βεβαιώνει την καταβολή των 45.000,00€.

Επειδή, η ανάληψη χρηματικού ποσού από πιστωτικό ίδρυμα με μετρητά προκειμένου να εξοφληθεί επίσης με μετρητά οφειλή δε συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, αν και η πρώτη πίστωση σε λογαριασμό του προσφεύγοντα έλαβε χώρα την 07.01.2009 έως και την σύνταξη της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου δεν αποδείχθηκε η αποπληρωμή τμήματος ή του συνόλου του χορηγηθέντος χρηματικού ποσού.

Επειδή, υπάρχει συγγενική σχέση μεταξύ της δωρήτριας και του δωρεοδόχου (θείας και ανιψιού), η δωρήτρια είχε την οικονομική δυνατότητα να προβεί στη δωρεά (μέλος της διοίκησης –αντιπρόεδρος- της εταιρείας «.....») και προσδιορίσθηκε η πηγή προέλευσής των χρημάτων ήτοι οι λογαριασμοί της θείας του, κατά συνέπεια η συναγωγή του τεκμηρίου δωρεάς είναι δυνατή και εύλογη.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα για ανατιολόγητο των προσβαλλόμενων πράξεων και για ακυρότητά τους λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή του φόρου δωρεάς, καθώς πρόκειται για σύμβαση άτυπου δανείου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /28.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. και της του, Α.Φ.Μ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος φορολογίας: 2009

Υπ' αριθμόν / /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	14.500,00€
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	12.330,80€
Σύνολο φόρου	26.830,80€

Έτος φορολογίας: 2010

Υπ' αριθμόν / /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	3.586,94€
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	3.050,33€
Σύνολο φόρου	6.637,27€

Έτος φορολογίας: 2011

Υπ' αριθμόν / /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	3.811,52€
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	3.241,32€
Σύνολο φόρου	7.052,84€

Έτος φορολογίας: 2012

Υπ' αριθμόν/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	3.543,14€
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι αρ. 53 του Ν. 4174/2013 κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	3.013,09€
Σύνολο φόρου	6.556,23€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.