



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1446**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1		13.12.2024	13.12.2024	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018	46.534,03 €
2		13.12.2024	13.12.2024	Φόρος εισοδήματος	01/01/2019 - 31/12/2019	36.760,82 €

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (ΦΔωρ) / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3		13.12.2024	13.12.2024	Φόρος δωρεάς	01/01/2019 - 31/12/2019	328.313,51 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 13.12.2025 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 13.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ι. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

1) Με την υπ' αριθμ. /13.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 27.744,27 €, πλέον 13.872,14 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2018 και 4.917,62 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 46.534,03 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022, ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των εν λόγω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

2) Με την υπ' αριθμ. /13.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 22.231,18 €, πλέον 11.115,59 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2019 και 3.414,05 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 36.760,82 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022, ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των εν λόγω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ προέκυψαν επί τη βάσει της από 13.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σε συνέχεια της υπ' αριθμ./22.12.2023 διάταξης της Ευρωπαϊκής Εντεταλμένης Εισαγγελέως περί δέσμευσης περιουσιακών στοιχείων του προσφεύγοντος, σχετικό το υπ' αριθμ. πρωτ./22.12.2023 διαβιβαστικό έγγραφο της Ευρωπαϊκής Εντεταλμένης Εισαγγελέως προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)), σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

α) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **84.073,56 €** και

β) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **67.367,20 €**,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	0,00 €	84.073,56 €
01.01.2019-31.12.2019	0,00 €	67.367,20 €

II. Φόρος δωρεάς (ΦΔωρ)

Με την υπ' αριθμ./13.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (ΦΔωρ) / επιβολής προστίμου έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΔωρ συνολικού ποσού 218.875,67 € (98.875,67 € + 120.000,00 €), πλέον 49.437,84 προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΔωρ έτους 2019 (αναφορικά με το πρώτο ποσό ΦΔωρ) και 60.000,00 € προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ν. 5104/2024 λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΔωρ για το έτος 2019 (αναφορικά με το δεύτερο ποσό ΦΔωρ· στο σώμα της πράξης αναγράφεται προφανώς εκ παραδρομής «ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθ. 54 παρ. 1 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)»), ήτοι συνολικό ποσό 328.313,51 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022, ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024)», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του εν λόγω οφειλόμενου ΦΔωρ.

Η διαφορά αυτή ΦΔωρ προέκυψε επί τη βάσει της από 13.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΔωρ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σε συνέχεια της υπ' αριθμ. .../22.12.2023 διάταξης της Ευρωπαϊκής Εντεταλμένης Εισαγγελέως περί δέσμευσης περιουσιακών στοιχείων του προσφεύγοντος, σχετικό το υπ' αριθμ. πρωτ. /22.12.2023 διαβιβαστικό έγγραφο της Ευρωπαϊκής Εντεταλμένης Εισαγγελέως προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)), σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε το πρώτον η αξία (άτυπης) δωρεάς χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 339.957,11 € και 300.000,00 € (αντίστοιχα) από μη φυσικό πρόσωπο (με ΑΦΜ) και συγκεκριμένα τη φερόμενη ως σερβική εταιρεία με την επωνυμία d.o.o. (στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται και ως «.....» ή «.....») προς τον προσφεύγοντα, που καταβλήθηκαν το μεν πρώτο από το εν λόγω μη φυσικό πρόσωπο προς τον προσφεύγοντα (μεταβίβαση ακινήτου σε αξία χαμηλότερη από το 1/3 της αντικειμενικής- βλ. σχετικά σελ. 26-33 και κυρίως σελ. 30-33 της έκθεσης ελέγχου), το δε δεύτερο από το εν λόγω μη φυσικό πρόσωπο απευθείας σε άλλο νομικό πρόσωπο (με ΑΦΜ) για την εξόφληση δαπανών κατασκευής ακινήτου στην Ελλάδα, που περιήλθε στη συνέχεια στην ιδιοκτησία του προσφεύγοντος (πλήρης κυριότητα), κατά ποσοστό 100% (βλ. σχετικά σελ. 34-41 και κυρίως σελ. 39-41 της έκθεσης ελέγχου).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων φέρεται να αγόρασε αρχικώς το 30% του υπό κρίση ακινήτου (επί της οδού) και το εν λόγω μη φυσικό πρόσωπο/φερόμενο ως σερβική εταιρεία το υπόλοιπο 70%. Εν συνεχεία, το μη φυσικό πρόσωπο/φερόμενη εταιρεία κατέβαλε στην εταιρεία που ανέλαβε την κατασκευή/ανέγερση της οικοδομής το συνολικό ποσό των 300.000,00 €, μέχρι τον Ιανουάριο του 2019, για την εξόφληση των δαπανών κατασκευής. Τον Απρίλιο του 2019 ο προσφεύγων αγόρασε τελικώς με σχετικό συμβόλαιο από το μη φυσικό πρόσωπο/φερόμενο ως σερβική εταιρεία το υπόλοιπο 70% του ακινήτου έναντι φερόμενου τιμήματος 100.000,00 € με αντικειμενική αξία την ημερομηνία της μεταβίβασης (σύμφωνα με το σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο) 339.957,11 €. Εντός του 2020 το μη φυσικό πρόσωπο/φερόμενη εταιρεία κατέβαλε στην κατασκευάστρια εταιρεία το ποσό των 72.000,00 € ως εξόφληση δαπανών κατασκευής.

Ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε τη δυνατότητα κατοχής μετρητών για την εξόφληση του τιμήματος για την αγορά του 70% του υπό κρίση ακινήτου από το μη φυσικό πρόσωπο/φερόμενο ως σερβική εταιρεία (100.000,00 €) ούτε και των δαπανών κατασκευής του (22.000,00 €) που ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στο εν λόγω πρόσωπο, αλλά ούτε και τον επικαλούμενο δανεισμό του από το εν λόγω πρόσωπο για το υπόλοιπο ποσό δαπανών κατασκευής που είχε ήδη καταβάλει το τελευταίο ύψους 350.000,00 € και ότι συνεπώς οι μεταξύ τους αυτές συναλλαγές αποτελούν συμβάσεις δωρεάς και έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις περί ΦΔωρ. Συγκεκριμένα, για το έτος 2019 α) δωρεά λόγω απόκτησης περιουσιακού στοιχείου αξίας 339.957,11 € (άνευ ανταλλάγματος) και β) δωρεάς 300.000,00 € λόγω εξόφλησης δαπανών κατασκευής από το μη φυσικό πρόσωπο/φερόμενο ως σερβική εταιρεία για λογαριασμό του προσφεύγοντος (άνευ ανταλλάγματος) και για το έτος 2020 δωρεάς 72.000,00 € επίσης λόγω εξόφλησης δαπανών κατασκευής από το μη φυσικό πρόσωπο/φερόμενο ως σερβική εταιρεία για λογαριασμό του προσφεύγοντος (άνευ ανταλλάγματος) (βλ. σελ. 26-41 της έκθεσης ελέγχου).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Δυνατότητα κατοχής μετρητών – Κακή εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου – Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου ΦΔωρ.
- 2) Έλλειψη νομικής βάσης.
- 3) Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου.
- 4) Εσφαλμένη ερμηνεία νόμου και παραβίαση ουσιώδους τύπου του νόμου.
- 5) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και του προσδιορισμού φόρου και της επιβολής προστίμου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι από τα προσκομισθέντα αποδεικτικώς έγγραφα αποδεικνύονται πέραν πάσης αμφιβολίας τα εξής:

Α) Αναφορικά με τις τραπεζικές πιστώσεις που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας

α) Η πίστωση ποσού 56.477,37 € στις 13.1.2018 στον τραπεζικό λογαριασμό του (βλ. σελ. 11 και 23 της έκθεσης ελέγχου) προέρχεται από το υπόλοιπο λογαριασμού της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία έπαυσε τη λειτουργία της το 2017 (προσκομίζει αποδεικτικώς αντίγραφο του από 30.12.2024 πιστοποιητικού καταχώρησης εταιρείας με σφραγίδα και μετάφραση, από το οποίο επιβεβαιώνεται, κατά τους ισχυρισμούς του, ο αριθμός μητρώου της εταιρείας, η εκ μέρους του εκπροσώπησή της και η παύση της λειτουργίας της κατά το έτος 2017).

Ειδικότερα, κατά το 2017 και πριν την παύση λειτουργίας της η εταιρεία είχε κέρδη ύψους 83.266,00 €, επί των οποίων αντιστοιχούσε φόρος ύψους 20.773,00 € (προσκομίζει αποδεικτικώς φορολογική δήλωση έτους 2017), τα οποία και κατέβαλε στις 27.11.2017 (προσκομίζει αποδεικτικώς σχετικό τραπεζικό παραστατικό). Πέραν του ποσού αυτού, κατά το στάδιο παύσης λειτουργίας της εταιρείας καταβλήθηκαν για αμοιβές τρίτων (συμβολαιογράφου, δικηγόρου κ.λπ.) και για διοικητικά έξοδα περίπου 6.000,00 €. Το εναπομείναν ποσό των 56.477,37 € μεταφέρθηκε στον προσωπικό λογαριασμό του στις 13.1.2018.

Προς απόδειξη του σύννομου της μεταφοράς του εν λόγω ποσού προσκομίζει το από 30.12.2024 πιστοποιητικό με σφραγίδα APOSTILLE και μετάφραση, από το οποίο προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς του, ότι η εταιρεία δε διατηρούσε ούτε διατηρεί καμία οφειλή προς το Γαλλικό Δημόσιο και ως εκ τούτου η μεταφορά του ανωτέρω ποσού υπήρξε σύννομη.

β) Αναφορικά με την πίστωση συνολικού ποσού 50.000,00 € κατά το 2019 στο λογαριασμό του: Το ποσό αυτό προέρχεται από ασφαλιστήριο συμβόλαιο ζωής που διατηρούσε η μητέρα του από τις 08.12.2011 με δικαιούχο και τον ίδιο (βλ. αναλυτικά σχετικό έγγραφο τήρησης και ρευστοποίησης λογαριασμού, καθώς και το τραπεζικό έγγραφο κίνησης λογαριασμού της μητέρας του).

Ειδικότερα, όσον αφορά στη μεταφορά ποσού 24.100,00 € (εκ του συνόλου των 50.000,00 €) στις 21.5.2019, ο έλεγχος δεν δέχθηκε την κατά τα ανωτέρω προέλευση των χρημάτων με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε δήλωση ΦΔωρ, το ίδιο επανέλαβε δε και για τις δύο άλλες καταθέσεις ύψους 15.900,00 € και 10.000,00 € στις 28.5.2019 και 05.06.2019 αντίστοιχα. Από τα προσκομισθέντα ωστόσο έγγραφα προέκυψε πέραν πάσης αμφιβολίας ότι πράγματι στις

20.5.2019, ήτοι λίγες μόνον ημέρες πριν από τις ανωτέρω μεταφορές, ρευστοποιήθηκε από το εν λόγω ασφαλιστήριο συμβόλαιο ζωής ποσό 64.197,40 €. Σχετική δήλωση ΦΔωρ σε κάθε περίπτωση δεν ήταν αναγκαίο να υποβληθεί δοθέντος ότι δικαιούχος του εν λόγω ασφαλιστηρίου ήταν και ο ίδιος.

Επικαλείται δε τα διευκρινισθέντα με τις παρ. 1 και 2 της ΠΟΛ.1175/2017 και ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω δεν πληρούνται κανένα από τα κριτήρια που τίθενται με αυτές.

Β) Αναφορικά με το ΦΔωρ

Κατά μήνα Σεπτέμβριο του 2017 πούλησε ακίνητο κυριότητάς του στη Γαλλία, η δε εγκυρότητα του αγοραπωλητηρίου συμβολαίου δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.

Στο πλαίσιο της ως άνω αγοραπωλησίας εισέπραξε το συνολικό ποσό των 279.000,00 €, εκ των οποίων μόνο το ποσό των 110.505,63 € έλαβε τραπεζικώς.

Από το υπόλοιπο τίμημα (168.494,37 €) ποσό 122.000,00 € κατέβαλε προς την εταιρεία

Τόσο οι ανωτέρω καταβολές ύψους 122.000,00 € όσον και το χρέος του ύψους 350.000,00 € έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ως άνω εταιρείας.

Από το ποσό των 168.494,37 € που κατείχε σε μετρητά ποσό 122.000 € κατέβαλε προς την εταιρεία και ποσό 46.494,37 € (168.497,37 € - 122.000,00 €) κατέβαλε για τις συνολικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2018-2022 (που κατά τους ισχυρισμούς του διενεργήθηκαν με μετρητά).

Τις υπολειπόμενες δαπάνες ύψους 13.007,83 € (59.502,20 € - 46.494,37 €) κατέβαλε ομοίως με μετρητά, τα οποία δικαιολογείται από τα εισοδήματά του να κατέχει από αναλήψεις κατά τη διάρκεια των πέντε (5) επίμαχων φορολογικών ετών (2018-2022).

Συναφώς ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικώς, μεταξύ άλλων: 1) εκτυπώσεις των κινήσεων του υπ' αριθμ. λογαριασμού που φέρεται να τηρούσε στηνγια τους μήνες Σεπτέμβριο 2017 και Οκτώβριο 2017, 2) φωτοαντίγραφο μέρους του φερόμενου από 21.9.2017 συμβολαίου αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου της μεταξύ του προσφεύγοντος (πωλητής) και άλλου φυσικού προσώπου, υπηκόου Γαλλίας (αγοράστρια), και επίσημης μετάφρασης μέρους αυτού, και 3) φωτοαντίγραφο του φερόμενου από 10.12.2024 εγγράφου της/του συμβολαιογράφου και επίσημης μετάφρασης αυτού.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Αναφορικά με τις τραπεζικές πιστώσεις που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας

α) Σ' ό,τι αφορά στην ως άνω πίστωση ποσού 56.477,37 € στις 13.1.2018, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε την κίνηση του λογαριασμού, από τον οποίο μεταφέρθηκε, κατά τους ισχυρισμούς του, το εν λόγω ποσό στον υπ' αριθμ. λογαριασμό που φέρεται να τηρούσε στην, ώστε να μπορεί να τεκμηριωθεί διασταυρωτικά (καθ' ύψος και ημερομηνία) η μεταφορά του ποσού, ήτοι η «αναχώρησή» του από τον εταιρικό λογαριασμό και η «άφιξή» του στον εν λόγω προσωπικό λογαριασμό του.

Παράλληλα και επικουρικά, δεν προσκόμισε επίσημες οικονομικές καταστάσεις ή/και ισολογισμό λήξης της εταιρείας, από τον οποίο να προκύπτει το προϊόν της εκκαθάρισης, συμπεριλαμβανομένου και του επικαλούμενου ως μεταφερθέντος ως άνω υπό κρίση ποσού

Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικώς κανένα έγγραφο αναφορικά με τις επικαλούμενες αμοιβές τρίτων (συμβολαιογράφου, δικηγόρου κ.λπ.) και για διοικητικά έξοδα (περίπου 6.000,00 €).

β) Σ' ό,τι αφορά στην ως άνω πίστωση συνολικού ποσού 50.000,00 € κατά το 2019 στο λογαριασμό του, που κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος προέρχεται από ασφαλιστήριο συμβόλαιο ζωής που διατηρούσε η μητέρα του:

βα) Αναφορικά με την πίστωση ποσού 24.100,00 € στις 22.5.2019 εκ του συνολικού αυτού ποσού των 50.000,00 €, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι πράγματι το ποσό αυτό ταυτίζεται με το ισόποσο ποσό που αναγράφεται στην προσκομιζόμενη κίνηση του υπ' αριθμ. που φέρεται να τηρούσε η και το οποίο φέρεται να εξήλθε από το λογαριασμό αυτό την προηγούμενη της πίστωσης ημέρα, ο προσφεύγων δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι το ποσό αυτό φορολογήθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο (στα πλαίσια οποιασδήποτε φορολογίας) ή έχει απαλλαγεί από τη φορολόγηση βάσει συγκεκριμένης φορολογικής απαλλαγής ούτε και το επικαλούμενο γεγονός ότι ήταν συνδικαιούχος του εκάστοτε υπολοίπου του εν λόγω λογαριασμού, γεγονός για το οποίο δεν προσκόμισε αποδεικτικώς κανένα έγγραφο.

ββ) Αναφορικά με τις δύο (2) άλλες πιστώσεις ποσού 15.900,00 € στις 28.5.2019 και 10.000,00 € στις 05.06.2019 εκ του συνολικού ως άνω ποσού των 50.000,00 €, ο προσφεύγων δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) αφενός τη μεταφορά αυτών των ποσών, ήτοι την αναχώρηση/έξοδό τους από τον ως άνω επικαλούμενο υπ' αριθμ. που φέρεται να τηρούσε η και την άφιξη αυτών των ίδιων ποσών (και όχι άλλων, ήτοι από άλλη πηγή/προέλευση) στον δικό του υπό κρίση λογαριασμό (αφού δεν προσκόμισε έγγραφα αποδεικνύοντα τη μεταφορά, ενώ προσκόμισε μόνο την 1^η από τις τρεις (3) σελίδες της επικαλούμενης κίνησης του λογαριασμού αυτού στην), και αφετέρου ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν καθ' οιονδήποτε τρόπο (στα πλαίσια οποιασδήποτε φορολογίας) ή έχουν απαλλαγεί από τη φορολόγηση βάσει συγκεκριμένης φορολογικής απαλλαγής ούτε και το επικαλούμενο γεγονός ότι ήταν συνδικαιούχος του εκάστοτε υπολοίπου του εν λόγω λογαριασμού, γεγονός για το οποίο δεν προσκόμισε αποδεικτικώς κανένα έγγραφο.

Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μετάφραση κανενός εκ των επικαλούμενων και προσκομισθέντων εγγράφων.

Β) Αναφορικά με το ΦΔωρ

α) Σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω δύο (2) προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 και 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.12.2024 οικείας έκθεση ελέγχου ΦΕφπ του ιδίου Προϊσταμένου και συγκεκριμένα στις σελ. 42 και 53 αυτής, το φερόμενο υπό κρίση από 21.9.2017 γαλλικό συμβόλαιο αγοραπωλησίας έχει διακόσιες έντεκα (211) σελίδες, ωστόσο ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικώς μόνο μέρος από το σύνολο των σελίδων.

β) Στην ενότητα του συμβολαίου με τίτλο «.....» (το οποίο στη συνημμένη μετάφραση έχει αποδοθεί ως «ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ») αναφέρεται ρητά ότι: «L' ACQUEREUR a payé le prix comptant ce jour ainsi qu' il résulte de la comptabilité de l' office notarial dénommé en tête des présentes au VENDEUR, qui le reconnaît et lui en consent quittance sans reserve» (το οποίο στη συνημμένη μετάφραση έχει αποδοθεί ως: «Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ πλήρωσε την τιμή σήμερα όπως προκύπτει από τον υπολογισμό του συμβολαιογράφου που σημειώνεται στο παρόν στον ΠΩΛΗΤΗ, ο οποίος την αναγνωρίζει και συναινεί στην εκχώρηση χωρίς καμία επιφύλαξη», ενώ στην προσκομισθείσα στις 12.5.2025 μετάφραση ως: «Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ κατέβαλε σήμερα το τίμημα τοις μετρητοίς, όπως αναφέρεται στο αρχείο του συμβολαιογραφικού γραφείου που αναφέρεται στην αρχή του παρόντος, προς τον ΠΩΛΗΤΗ, ο οποίος το αναγνωρίζει και τον απαλλάσσει πλήρως χωρίς καμία επιφύλαξη»).

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικώς αυτόν τον «υπολογισμό»/«αρχείο» (comptabilité) του φερόμενου ως συμβολαιογράφου, προκειμένου να μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα ο τρόπος εξόφλησης του τιμήματος.

Εξάλλου, από μόνη της η πίστωση ποσού ύψους 110.505,63 € στον υπ' αριθμ. λογαριασμό που φέρεται να τηρούσε ο προσφεύγων στην την επομένη της υπογραφής του συμβολαίου, η οποία μάλιστα (πίστωση) φέρεται να διενεργήθηκε από τη συμβολαιογραφική εταιρεία του συντάξαντος το συμβόλαιο συμβολαιογράφου, δεν αποδεικνύει συνεπαγωγικά και δίχως άλλο το γεγονός ότι το υπόλοιπο ποσό του τιμήματος (279.000,00 € – 110.505,63 € = 168.494,37 €) καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα με μετρητά.

γ) Ο προσφεύγων ανακριβώς ισχυρίζεται ότι το προσκομισθέν φωτοαντίγραφο του από 10.12.2024 σερβικού συμβολαιογραφικού εγγράφου (με υπογραφή) αποτελεί «Συμβόλαιο», αφού αυτό, όπως σαφώς προκύπτει από το περιεχόμενό του, αποτελεί βεβαίωση εκ μέρους της/του φερόμενου ως συμβολαιογράφου περί του γνησίου της υπογραφής του προσφεύγοντος, που υπογράφει το συνημμένο ιδιωτικό έγγραφο (επιστολή της της εταιρείας/μη φυσικού προσώπου προς τον προσφεύγοντα) ως εκπρόσωπος της εν λόγω εταιρείας/μη φυσικού προσώπου.

δ) Μόνη η επικαλούμενη καταχώρηση ποσών σε λογαριασμούς λογιστικής μιας αλλοδαπής εταιρείας/μη φυσικού προσώπου δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματική καταβολή αυτών των ποσών σε αυτήν, χωρίς π.χ. την ταυτόχρονη προσκόμιση εγγράφων με τις σχετικές κινήσεις (πιστώσεις) των ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας/μη φυσικού προσώπου.

ε) Εξάλλου, μόνη η επικαλούμενη καταχώρηση ποσών σε λογαριασμούς απαιτήσεων μιας αλλοδαπής εταιρείας/μη φυσικού προσώπου δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματική ύπαρξη σχετικών απαιτήσεων της έναντι των φερόμενων ως οφειλετών της, ειδικά όταν, όπως εν προκειμένω, ο φερόμενος ως οφειλέτης είναι πρόσωπο που σχετίζεται στενά με αυτήν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος και διευθυντής).

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κώδικας ΦΚληρΔΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυε για τα έτη 2018

και 2019 (έτη καταβολής των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών των 339.957,11 € και 300.000,00 € αντίστοιχα): «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς [...]. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς [...] έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο [...], η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.*»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ (όπως ίσχυε για τα έτη 2018 και 2019 (έτη καταβολής των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών των 339.957,11 € και 300.000,00 € αντίστοιχα)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΔωρ επί δωρεάς κινητών είναι, επί μη σύνταξης εγγράφου για τη δωρεά, καταρχήν, ο **χρόνος παράδοσης** των κινητών.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 496 Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες καταβολής (εντός του 2018 και του 2019) των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών των 339.957,11 € και 300.000,00 € αντίστοιχα (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 498 Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες καταβολής (εντός του 2018 και του 2019) των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών των 339.957,11 € και 300.000,00 € αντίστοιχα (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρ στην υπό κρίση περίπτωση): «*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, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Η φορολογική αρχή παντελώς αβάσιμα και καταχρηστικά υιοθετεί τον ισχυρισμό ότι η πώληση του οικοπέδου από τη δικαιοπάροχό του, όπως και οι οφειλές του έναντί της, συνιστούν δήθεν υποκρυπτόμενη δωρεά. Κι αυτό, γιατί στην υπό κρίση υπόθεση δε νοείται να υπάρξει, ακόμα κι ως αρχή εργασίας, δωρεά, καθώς η δικαιοπάροχός του, στα βιβλία της οποίας και υφίσταται εγγεγραμμένη οφειλή του, είναι εταιρεία, της οποίας κατέχει το 95% του εταιρικού της κεφαλαίου. Δε δύναται κατά τούτο να δωρίσει στον εαυτό του περιουσιακό στοιχείο, το οποίο ήδη του ανήκει.

Σε ακραία παραδοχή θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η δωρεά αφορά μόνο το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου της δικαιοπαρόχου που δεν του ανήκει και να προσδιοριστεί κατά τούτο ο αναλογών φόρος και το επιβαλλόμενο πρόστιμο. Και κατά τούτο ο φορολογικός έλεγχος και οι παραδοχές του έσφαλαν και πρέπει να εξαφανιστούν στο σύνολό τους.

β) Αλλά και εάν ακόμα ως υπόθεση εργασίας γινόταν αποδεκτό ότι θα μπορούσε να λάβει χώρα σχετική δωρεά, δεν πληρούνται η νομοτυπική της μορφή, καθώς θα έπρεπε να είχε λάβει χώρα, χωρίς να έχει καταβληθεί οιοδήποτε αντάλλαγμα. Τόσο όμως στη μεταβίβαση του οικοπέδου, όσο και στα χρήματα που του δόθηκαν για την κατασκευή του σπιτιού του το μεν έχει καταβάλει τίμημα για την απόκτηση του οικοπέδου, το δε έχει προβεί σε καταρχήν εξόφληση τμήματος της οφειλής, ενώ έχει καταγραφεί η οφειλή του στα οικεία βιβλία της εταιρείας. Εξέλιπε κατά τούτο η θεμελιώδης προϋπόθεση περί μη ύπαρξης ανταλλάγματος και δε δύναται να στοιχειοθετηθεί

επί της αρχής δωρεά ακόμα και στην ακραία αυτή υπόθεση εργασίας, καθώς υπάρχει καταφανής εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου που ορίζει την έννοια της αγοράς.

γ) Περαιτέρω, και προκειμένου για τη σύσταση της δωρεάς, αν και ο νόμος ρητά προβλέπει στο άρθρο 498 ΑΚ ότι για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, ουδέν συμβόλαιο δωρεάς έχει συναφθεί μεταξύ του ιδίου και της δικαιοπαρόχου του, στην οποία οφείλει και σημαντικό ποσό, που έχει εγγραφεί στα οικεία βιβλία της.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Από το γεγονός της μεταβίβασης εμπραγμάτου/-ων δικαιώματος/-ωμάτων επί ακινήτου/-ων κειμένου/-ων στην Ελλάδα από το ως άνω μη φυσικό πρόσωπο (με ΑΦΜ) προς τον προσφεύγοντα (δυνάμει του υπ' αριθμ. /23.4.2019 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Αστικής Επαγγελματικής «Εταιρείας Συμβολαιογράφων -») συνάγεται ότι οι δύο αντισυμβαλλόμενοι δεν ταυτίζονται και μάλιστα ότι η πωλήτρια έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Συνεπώς, από νομικής άποψης είναι σε κάθε περίπτωση και απολύτως νοητή η δωρεά περιουσιακού αντικειμένου από το ένα πρόσωπο στο άλλο -ανεξαρτήτως του αν εν τοις πράγμασι τα δύο πρόσωπα (μπορεί να) ταυτίζονται, από την άποψη της δυνατότητας άσκησης απόλυτου ελέγχου από τον προσφεύγοντα στο εν λόγω μη φυσικό πρόσωπο λόγω του ποσοστού συμμετοχής του στο εταιρικό (της) κεφάλαιο.

β) Στην υπό κρίση υπόθεση δεν τεκμηριώθηκε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η επιστροφή κανενός τμήματος εκ του ως άνω υπό κρίση δωρηθέντος ποσού από τον προσφεύγοντα προς το εν λόγω μη φυσικό πρόσωπο, ενώ εξάλλου μόνη η τυχόν εγγραφή μιας απαίτησης στα βιβλία μιας εταιρείας δεν αρκεί, προκειμένου να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα («πλήρης απόδειξη») ότι η αρχική παροχή ενός περιουσιακού στοιχείου (εν προκειμένω, χρημάτων) από την εταιρεία προς άλλο πρόσωπο που σχετίζεται στενά με την εταιρεία (νόμιμος εκπρόσωπος και διευθυντής) δεν έγινε δυνάμει σύμβασης δωρεάς, αλλά δυνάμει άλλης συμβατικής σχέσης.

γ) Όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 498 Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες καταβολής (εντός του 2018 και του 2019) των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών των 339.957,11 € και 300.000,00 € αντίστοιχα (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρ στην υπό κρίση περίπτωση)), επί δωρεάς κινητού πράγματος (όπως στην υπό κρίση περίπτωση, όπου δωρήθηκαν χρήματα) δεν απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου για σκοπούς (έγκυρης) σύστασης σύμβασης δωρεάς, αν το κινητό πράγμα παραδοθεί στο δωρεοδόχο.

Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους δεύτερο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του

Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], 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 (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, **τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»**

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η φορολογική αρχή ισχυρίζεται, προκειμένου για την διόρθωση και τον προσδιορισμό φόρου και συνακόλουθα προστίμου για την απόκτηση του οικοπέδου και την ανέγερση της οικοδομής, ότι δήθεν δεν υφίσταται αγοραπωλησία αλλά υποκρυπτόμενη δωρεά, δεν παραθέτει ωστόσο το νομικό έρεισμα ή οιαδήποτε διάταξη της κείμενης νομοθεσίας που της επιτρέπει να αμφισβητήσει την εγκυρότητα της αξιολογούμενης δικαιοπραξίας και κατ' επέκταση να τη θεωρήσει εικονική και να κατατάξει την αξιολογούμενη συναλλαγή σε νέα κλίμακα φορολογίας, προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου.

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Με την επιφύλαξη της ανυπαρξίας αναφοράς οιασδήποτε νομοθετικού ερείσματος που θα επέτρεπε στη φορολογική αρχή να αναζητήσει δήθεν υποκρυπτόμενη ερμηνεία και κατ' επέκταση να θεωρήσει τις αξιολογούμενες συναλλαγές του ως δήθεν συμβάσεις δωρεάς, και η επίκληση και εφαρμογή των διατάξεων περί υποκρυπτόμενης δικαιοπραξίας (άρθρα 138 και 180 Αστικού Κώδικα) είναι εσφαλμένες.

Συγκεκριμένα, με βάση τις παραδοχές του ίδιου του ελέγχου έχει δηλώσει και παραθέσει στοιχεία που καταδεικνύουν τη βούληση και επιλογή του το μεν να αγοράσει το οικόπεδο από την εταιρεία δικαιοπάροχό του, το δε να αποπληρώσει την οφειλή του έναντί της για το ποσό που του διέθεσε για την κατασκευή της οικίας του, καθώς πραγματοποιήθηκε και σχετική εγγραφή στα οικεία βιβλία της εταιρείας, ενώ έχει ήδη προβεί και σε μερική, έστω και μικρή, εξόφληση της αντίστοιχης οφειλής του. Ουδεμία εικονικότητα υφίσταται ως προς τη βούλησή του για την πραγματοποίηση αγοράς και σύναψης δανείου. Εάν όμως η σχετική του βούληση θεωρούνταν εικονική, οι αντίστοιχες δικαιοπραξίες θα έπρεπε να θεωρηθούν άκυρες άνευ ετέρου και να μη θεωρηθούν καταχρηστικά και νόμω αβάσιμα ως δωρεές.

β) Με δεδομένη εξάλλου τη μετοχική σύνθεση της εταιρείας και αντισυμβαλλομένου του, στην οποία κατέχει τη συντριπτική πλειοψηφία του μετοχικού της κεφαλαίου, εάν ήθελε πράγματι να προβεί σε δωρεά, στο μέτρο που αυτή θα μπορούσε να νοηθεί ως υπόθεση εργασίας, στο πρόσωπό του, θα το έκανε άμεσα και κατ' επιλογή του. Ουδεμία βάση ή έρεισμα υπάρχει για την ούτως ή άλλως αυθαίρετη αναγωγή της φορολογικής αρχής περί υποκρυπτόμενης σύμβασης δωρεάς, καθώς έχει τη δυνατότητα, οποτεδήποτε το αποφασίσει, να συνάψει σχετική δικαιοπραξία, ως υπόθεση εργασίας, που είναι σε κάθε περίπτωση νόμω και ουσία αβάσιμη.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί από τις συμπεροβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 13.12.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει σαφώς ότι στην υπό κρίση υπόθεση τέθηκε ζήτημα εικονικότητας συγκεκριμένων δηλώσεων βούλησης του προσφεύγοντος και υποκρυπτόμενης (ήτοι: συμπερασματικώς συναγόμενης, βάσει εμμέσων αποδείξεων, ήτοι αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων, συνολικά θεωρουμένων, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης)) σύμβασης δωρεάς («άτυπης δωρεάς») μεταξύ του προσφεύγοντος (ως δωρεοδόχου) και του μη φυσικού προσώπου με ΑΦΜ (ως δωρητή) στο πεδίο του φορολογικού δικαίου (και όχι στο πεδίο του αστικού δικαίου), δυνάμει των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και συγκεκριμένα εκείνων του άρθρου 34 περ. Α' παρ. 3 και 4 Κώδικα ΦΚληρΔΓονΠ και του άρθρου 39 ν. 5104/2024 -συμπέρασμα μάλιστα που δεν μπορεί να αναιρεθεί μόνο με την προσκόμιση εγγράφου (σε άλλη μάλιστα γλώσσα, πλην της ελληνικής, χωρίς μετάφραση) που φέρεται να απεικονίζει, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, εγγραφή στα βιβλία του εν λόγω μη φυσικού προσώπου απαίτησής του προς επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, στα πλαίσια σχετικής σύμβασης. Για το λόγο αυτό, οι δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Ο φορολογικός έλεγχος νόμω και ουσία αβάσιμα προβαίνει στη θεώρηση και παραδοχή ότι οι κρινόμενες συναλλαγές αφορούν υποκρυπτόμενη δήθεν δωρεά και προσδιορίζει εκ νέου φόρο και του επιβάλλει πρόστιμο, δεν αναφέρει όμως ποια είναι η διαφορά του νέου προσδιοριζόμενου φόρου και συνακόλουθα του επιβαλλόμενου προστίμου σε σχέση με τον φόρο που κατέβαλε για την αγορά του οικοπέδου και την απόκτηση και χρησιμοποίηση των χρημάτων που του έδωσε η εταιρεία για την κατασκευή της κατοικίας του ούτε και τα όσα τυχόν καταβάλλει στις φορολογικές αρχές στη διάρκεια εξόφλησης της οφειλής του.

β) Επιπρόσθετα, δεν προσδιόρισε την ωφέλεια που δήθεν καρπώθηκε ως εκ της σύναψης των συναλλαγών της αγοραπωλησίας του οικοπέδου, όπως και της χορήγησης χρημάτων από την εταιρεία για την κατασκευή του σπιτιού του, σε σχέση με τις δήθεν φορολογικές υποχρεώσεις που θα έπρεπε να εκπληρώσει σε περίπτωση που είχε συσταθεί σύμβαση δωρεάς για τις υπό συζήτηση συναλλαγές με τη δικαιοπάροχό του.

Κατά τούτο οι αντίστοιχες παραδοχές της φορολογικής αρχής στην έκθεση ελέγχου της, περί δήθεν παραβιάσεων από πλευράς του των κείμενων διατάξεων και αποφυγής εκπλήρωσης των υποχρεώσεών του, στο μέτρο ιδίως που ο φορολογικός έλεγχος τις προσδιορίζει, είναι παντελώς αόριστες και άκυρες, όπως και ο συνακόλουθος προσδιορισμός φόρου και η επιβολή προστίμου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί από την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ./13.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ / επιβολής προστίμου έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τη συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 13.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΔωρ του ιδίου Προϊσταμένου προκύπτει σαφώς αφενός η διαφορά του οφειλόμενου φόρου (220.882,84 € - 2.007,17 € = 218.875,67 €) που αναλογούσε στα δωρηθέντα χρηματικά ποσά για την κατασκευή του ως άνω υπό κρίση ακινήτου, καθώς και του σχετικού προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωση ΦΔωρ (109.437,84 €), και επομένως αφετέρου, κατ' επέκταση, και της σχετικής ωφέλειας που καρπώθηκε ο προσφεύγων και η οποία συνίσταται ακριβώς σ' αυτόν τον ΦΔωρ που απέφυγε να καταβάλει εμπροθέσμως. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: **«Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»**

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται αντίστοιχα στις από 13.12.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΕφπ και ΦΔωρ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 13.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση α) των κάτωθι πράξεων

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		13.12.2024	13.12.2024	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018
2		13.12.2024	13.12.2024	Φόρος εισοδήματος	01/01/2019 - 31/12/2019

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3		13.12.2024	13.12.2024	Φόρος δωρεάς	01/01/2019 - 31/12/2019

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
Οριστική φορολογική υποχρέωση προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Ι. ΦΕφπ

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	27.744,27 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018	13.872,14 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	4.917,62 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>46.534,03 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ..... /13.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογικό έτος 2019

Διαφορά κύριου φόρου	22.231,18 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2019	11.115,59 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	3.414,05 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>36.760,82 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /13.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

II. ΦΔωρ

Έτος φορολογίας 2019

Διαφορά κύριου φόρου	218.875,67 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ν. 5104/2024 λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΔωρ	109.437,84 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>328.313,51 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ / επιβολής προστίμου έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.