



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27/11/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Αριθμός απόφασης 6036

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/2/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

2. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

3. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της υπ. αρ. /2015 εντολής ελέγχου φόρου δωρεάς που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ συνεπεία του από 10/12/2015 Υπηρεσιακού Σημειώματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια ελέγχου που διενεργήθηκε στο φυσικό πρόσωπο των με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, όπου διαπιστώθηκε μεταφορά κεφαλαίων που επαναπατρίστηκαν ποσού 1.473.867,82€ από λογαριασμό με IBAN της τραπεζής στον λογαριασμό της τραπεζής Κάτοχος του λογαριασμού υπ. αρ. της τραπεζής είναι ο προσφεύγων και ο αδελφός του Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία είχαν μεταφερθεί νωρίτερα από έναν λογαριασμό που διατηρούσε η εξωχώρια εταιρεία **στην οποία ανήκει καταπίστευμα με αρ. πελάτη όπου πραγματικός δικαιούχος είναι η μητέρα του προσφεύγοντα Από το συνολικό ποσό των 1.473.867,82€ που επαναπατρίστηκαν στις 20/12/2010 διαπιστώθηκε μια μεταφορά από το λογαριασμό της ποσού 1.117.038€ στις 15/12/2010 ενώ το υπόλοιπο ποσό 356.829,82 στο χρονικό διάστημα 15/12/2010-20/12/2010.**

Στο ανωτέρω Υπηρεσιακό δελτίο, επισυνάφτηκαν έγγραφα των Τραπεζών και, καθώς και μεταφράσεις αυτών στα οποία εμφανίζονταν οι εν λόγω μεταφορές κεφαλαίων.

Στην συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα , το υπ. αριθμ. πρωτ. /2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων και την υπ. αριθμ. πρωτ. /2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς.

Στις 8/11/2016, ο προσφεύγων υπέβαλλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ το υπ' αριθμ. πρωτ. /2016 απαντητικό υπόμνημα επί της ανωτέρω προσωρινής πράξης, όπου επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν 3842/2010 και συγκεκριμένα αναφέρει:

1.Πράγματι, μετέφερε στις 20-12-2010 με τον αδερφό του το ύψος των κεφαλαίων που αναγράφονται στην προσωρινή πράξη (1.473.867,82 €) στην Τράπεζα Η μεταφορά αυτή έγινε δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 18 Ν. 3842/2010 ,όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 3892/2010, αναφορικά με τον επαναπατρισμό κεφαλαίων αλλοδαπής,

2.Μοναδικοί ωφελούμενοι δικαιούχοι (beneficiaries) του ανακλητού καταπιστεύματος είναι οι υιοί της με ποσοστό 50% έκαστος,

3.Ο λογαριασμός της ρευστοποιήθηκε στις αρχές Δεκεμβρίου 2010 και το προϊόν της ρευστοποίησης πιστώθηκε στον λογαριασμό της , των οποίων μόνοι δικαιούχοι είναι ο ίδιος και ο αδελφός του ,

4.Κατά την μεταφορά των κεφαλαίων στην Τράπεζα παρακρατήθηκε το νόμιμο ποσό φόρου (5%) και εξαντλήθηκε η φορολογική τους υποχρέωση.

οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Συνημμένα με το απαντητικό υπόμνημα, ο προσφεύγων υπέβαλλε τη σύμβαση που υπέγραψε η μητέρα του για τη δημιουργία του καταπιστεύματος, καθώς και έγγραφα των Τραπεζών και μαζί με τις σχετικές μεταφράσεις, τα οποία αποδεικνύουν την μεταφορά των κεφαλαίων και την παρακράτηση που διενεργήθηκε από την Τράπεζα.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 10 του ν. 3892/2010 αλλά και τις διατάξεις, της ΠΟΛ 1135/2010.

Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατ' ευθεία παράβαση της διάταξης του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 10 του ν. 3892/2010 αλλά και τις διατάξεις, της ΠΟΛ 1135/2010, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και με μη νόμιμη αιτιολογία. Η μη υπαγωγή του υπό κρίση κεφαλαίου, στην διάταξη του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, με την αιτιολογία ότι δεν τηρήθηκε η σχετική υποχρέωση, περί του ότι, σε περίπτωση που τα κεφάλαια τηρούνταν στην αλλοδαπή σε επενδυτικό λογαριασμό και η ρευστοποίησή τους έπρεπει να είχε προηγηθεί του επαναπατρισμού τους, είναι νόμο αβάσιμη, εσφαλμένη, πλημμελώς αιτιολογημένη και σε κάθε περίπτωση αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας.

Από τους όρους της από 7/2/2008 σύμβασης, η οποία αποτελεί τυποποιημένο κείμενο, προκύπτει ότι η μητέρα του , δεν ήταν η μοναδική δικαιούχος του χρηματικού ποσού που απετέλεσε το ανακλητό καταπίστευμα, όπως εσφαλμένα ανέφερε η φορολογική αρχή τόσο στο κοινοποιηθέν σε αυτόν σημείωμα διαπιστώσεων και κλήσης του σε ακρόασης όσο και στην έκθεση ελέγχου της προσβαλλόμενης πράξης.

2. Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί άνευ αιτιολογίας και δεν εκλήθη πριν την έκδοση την σε ακρόαση.

3. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή και μη νομίμως διενεργείται ο παρών έλεγχος σε βάρος του.

4. Στην περίπτωση που η φορολογική αρχή, αρνηθεί την συνδρομή του ν. 3842/2010, θα πρέπει να του επιστρέψει την διαφορά σε σχέση με τον φόρο που κατέβαλε σύμφωνα με το άρθρο 18 του ως άνω νόμου ήτοι το ποσό των 36.845,91€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2961/2001 επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν 2961/2001 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 τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 2961/2001 υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2961/2001 κτήση αιτία δωρεάς για την επιβολή του φόρου υπόχρεος 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.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν 2961/2001 Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται, β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται, γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν 2961/2001. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο. Προκειμένου για περιουσιακά στοιχεία δωρεάς ή γονικής παροχής, για την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά το θάνατο του δωρεοδόχου ή του τέκνου, οι καθολικοί και ειδικοί διάδοχοι αυτών είναι υπόχρεοι και για το φόρο της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με εφαρμογή των φορολογικών συντελεστών της συγγενικής σχέσης του δωρεοδόχου ή του τέκνου που απεβίωσε προς το δωρητή ή το γονέα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της 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 ή φορολογική υποχρέωση γενάτε κατά τον χρόνο της παράδοσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ 1 του Ν 2961/2001 σε περίπτωση καταπιστεύματος και κάθε άλλης διάταξης που υποχρεώνει τον κληρονόμο ή κληροδόχο να παραδώσει από ορισμένο χρονικό σημείο ή γεγονός σε άλλον την κληρονομιά που απέκτησε ή ποσοστό αυτής ο υπόχρεος σε αποκατάσταση κληρονόμος εξομοιώνεται για την επιβολή του φόρου με επικαρπώτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ 2 Ν 2961/2001 σε περίπτωση οικογενειακού καταπιστεύματος ο καταπιστευματοδόχος υποχρεούται σε φόρο που υπολογίζεται με βάση την συγγενική του σχέση με τον αρχικό διαθέτη εφόσον πρόκειται για καταπιστευματοδόχο που ζούσε κατά τον χρόνο του θανάτου του διαθέτη ή με βάση την συγγενική του σχέση με τον τελευταίο κάτοχο της περιουσίας ο οποίος και τον αποκατέστησε σε αυτήν εφόσον πρόκειται για καταπιστευματοδόχο που διαδέχτηκε τον αρχικό διαθέτη μετά τον θάνατο του. Αν στην τελευταία αυτή περίπτωση ο φόρος είναι μεγαλύτερος από την πρώτη περίπτωση καταβάλλεται ο μικρότερος. Ο υπόχρεος κατά το άρθρο 1939 του Α.Κ σε αποκατάσταση του περιλιμπανόμενου υποχρεώνεται στην καταβολή του φόρου για την αξία της πλήρους κυριότητας της περιουσίας που έχει καταβληθεί σε αυτόν. Ο καταπιστευματοδόχος στο οποίο περιέχεται το περιλιμπανόμενο φορολογείται κατά το χρόνο της επαγωγής του καταπιστεύματος βάσει της κατά το χρόνο αυτό αξίας της πλήρους κυριότητας του περιλιμπανόμενου και της συγγενικής του σχέσης με τον αρχικό διαθέτη. Σε περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή, αλλά αποκτώνται και φορολογούνται στη ημεδαπή εφόσον με τελευταία διάταξη του κληρονομούμενου έχουν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης του αγγλοαμερικανικού δικαίου, **οι δικαιούχοι των χρηματικών ποσών που εισπράττονται κάθε φορά φορολογούνται για τα ποσά αυτά αμέσως** εκτός από άλλη αιτία απαλλάσσονται, **εκείνοι όμως στους οποίους τελικά περιέρχεται η περιουσία φορολογούνται για την πλήρη κυριότητα της περιουσίας αυτής κατά τον χρόνο που θα περιέλθει σε αυτούς.**

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 498 του Αστικού Κώδικα Για την 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 ο έλεγχος έλαβε υπόψη του :

Α) Το υπ' αριθμ. πρωτ. 10/12/2015 Υπηρεσιακό Σημείωμα του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα καθώς και την από 19/12/2013 έκθεση προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 67 Ν 2238/1994 της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Την ΠΟΛ 1059/14-5-2010 που καθορίζει τη διαδικασία μεταφοράς των επαναπατριζόμενων κεφαλαίων στην Ελλάδα ..

δ) Ο τραπεζικός λογαριασμός της αλλοδαπής, καθώς και ο λογαριασμός της ημεδαπής πρέπει να ανήκει στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που εισάγει τα κεφάλαια...

... ζ) Τα εισαγόμενα κεφάλαια πρέπει να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3842/2010, ήτοι κατά την 15η Απριλίου 2010.»

Επίσης στην ΠΟΛ.1135/4-10-2010 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

« Η εισαγωγή των κεφαλαίων μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων θα γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων, ανεξάρτητα αν αυτές τηρούνται σε ευρώ ή σε άλλο νόμισμα.

Κατά συνέπεια σε περίπτωση τήρησης επενδυτικού λογαριασμού στην αλλοδαπή θα **πρέπει να γίνει πρώτα ρευστοποίηση των μέσων αυτών** και στη συνέχεια η κατάθεση του προϊόντος που προκύπτει από τη ρευστοποίηση σε καταθετικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος.....».

Από το αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και ειδικότερα από το με αρ. πρωτ./2013 έγγραφο της , που επισυνάπτεται ως σχετικό 10 στην από 29/10/2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ΣΔΟΕ , ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΑΘΗΝΩΝ, Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ, ΤΜΗΜΑ Α', Υποθέσεων Ευρωπαϊκής Ένωσης , η οποία είχε περιέλθει στην αρμόδια υπηρεσία, μαζί με τα σχετικά συνημμένα , με το υπ' αριθ. ΕΜΠ/2013 διαβιβαστικό έγγραφο του ΣΔΟΕ , αναφέρονται τα εξής:

« ... τα κεφάλαια τα οποία μεταφέρθηκαν, από τον IBAN , στην τράπεζά μας στον IBAN , εμβάστηκαν με εντολές τα ίδια φυσικά πρόσωπα που τηρούν σε μας τον λογαριασμό πίστωσης, όπως αναγράφεται και στο πεδίο 50 της εκτύπωσης με τα στοιχεία του εμβάσματος, το οποίο σας έχουμε κοινοποιήσει,

..... τα εισαχθέντα κεφάλαια αυτά υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.3842/2010, ήτοι 15-4-2010, όπως απαιτείτο από την ΠΟΛ.1059/14-5-2010 στοιχείο ζ (και το βεβαιώνει και η από 28-12-2010 επιστολή της), στην τράπεζά μας **δεν μεταφέρθηκαν ως καταθέσεις** με συνέπεια να μην είναι δυνατόν να γνωρίζουμε αν πρόκειται για, προηγουμένως, ρευστοποιηθείσες επενδύσεις ή όχι.».

Κατά συνέπεια η επιβεβαιώνει ότι αυτοί που έδωσαν την εντολή για το έμβασμα ήταν τα φυσικά πρόσωπα που τηρούν το λογαριασμό υποδοχής, **αλλά αποφεύγει** να τοποθετηθεί για το **αν τα κεφάλαια βρίσκονταν** κατά την κρίσιμη ημερομηνία (15-4-2010) **σε λογαριασμό που τηρούσαν οι εντολές**. Επίσης η τράπεζα δηλώνει ότι δε γνωρίζει αν τα επαναπατρισθέντα κεφάλαια προέρχονται από επενδυτικό λογαριασμό ή καταθετικό και αν για την πρώτη περίπτωση έχει προηγηθεί η ρευστοποίηση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζουν οι ΠΟΛ 1059/14-5-2010 και 1135/4-10-2010.

Από τα στοιχεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ , και ειδικότερα από την από 13-6-2016 έκθεση φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της υπηρεσίας μας , για τα φυσικά

πρόσωπα (η δωρήτρια) και
αποδεικνύεται ότι για το συγκεκριμένο επαναπατρισμό δεν **τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010**. Το παρακάτω απόσπασμα από την έκθεση αυτή είναι χαρακτηριστικό:

«Από την ανάλυση της προηγούμενης περιόδου αποδεικνύεται ότι ο υπ' αρ. λογαριασμός (με IBAN), που δημιουργήθηκε στις αρχές Δεκεμβρίου 2010, πιστώθηκε με 1.071.254,00 € στις 15-12-2010, λίγες ημέρες πριν δηλαδή τον επαναπατρισμό. Τα κεφάλαια αυτά προήλθαν από έναν λογαριασμό Asset Management που ανήκε στην, συμφερόντων αποκλειστικά της ελεγχόμενης. Κατά την κρίσιμη ημερομηνία (15-4-2010) τα κεφάλαια ήταν **τοποθετημένα σε επενδυτικό λογαριασμό της ελεγχόμενης και όχι των τέκνων της που πραγματοποίησαν τον επαναπατρισμό**. Κατά συνέπεια δεν πληρείται η με στοιχείο δ, σε συνδυασμό με την υπό στοιχείο ζ προϋπόθεση της ΠΟΛ 1059/14-5-2010.»

Επιπλέον από την ίδια ανάλυση προκύπτει ότι όταν έγινε ο επαναπατρισμός, μέρος των κεφαλαίων που επαναπατρίστηκαν **ήταν δεσμευμένα σε επενδυτικά προϊόντα** και η σχετική ρευστοποίηση πραγματοποιήθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν του επαναπατρισμού. Συγκεκριμένα στις 16/12/2010 το υπόλοιπο του λογαριασμού του πελάτη (που είναι στην ουσία τα δύο τέκνα της ελεγχόμενης) με αρ. πελάτη έχει διαμορφωθεί στο ποσό των 1.176.936,00 €. Το ποσό αυτό υπολείπεται από το ποσό του επαναπατρισμού κατά 296.931,00 € (1.473.867,82 - 1.176.936,00), το οποίο, σύμφωνα με την, αποτελεί προκαταβολή έναντι της επικείμενης πώλησης των τίτλων, που επιστρέφεται στην τράπεζα στις 17/1/2011. Κατά συνέπεια δεν ικανοποιείται η με στοιχείο γ προϋπόθεση της ΠΟΛ 1059/14-5-2010. Ενισχυτική των ανωτέρω διαπιστώσεων αποτελεί και η με αρ. πρωτ. Δ12Α 113186 ΕΞ 2013 ΕΜΠ απάντηση του τμήματος Α της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος της ΓΓΔΕ στο σχετικό ερώτημα του ΣΔΟΕ, που επισυνάπτεται ως σχετικό 10 στην πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ.

Από τα ανωτέρω γίνεται φανερό ότι κατά τον επαναπατρισμό δεν πληρούνταν οι προβλεπόμενες από το νόμο προϋποθέσεις και κατά συνέπεια τα τέκνα της ελεγχόμενης δεν μπορούν να τύχουν των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου 18 του ν.3842/2010.»

Β) το υπ' αριθμ. πρωτ./2016 απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

Γ) το γεγονός ότι δεν προκύπτει αιτιολογημένα άλλη αιτία της μεταφοράς των χρημάτων αυτών,

Δ) την ύπαρξη στενού συγγενικού δεσμού μεταξύ της και του, καθόσον πρόκειται για μητέρα και υιό,

Ε) την οικονομική κατάσταση της, μητέρα του ελεγχόμενου, η οποία της επέτρεπε να προβεί στην παροχή κατά το εν λόγω ποσό (το ποσό της δωρεάς προκύπτει από ρευστοποίηση λογαριασμού του καταπιστεύματος, του οποίου είναι η ιδρύτρια),

ΣΤ) το γεγονός ότι η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είναι αληθής όπως αποδεικνύεται από τα έγγραφα των Τραπεζών,

Ζ) το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος κατέστη δικαιούχος του καταπιστεύματος SAR την 22/10/2010, όπως προβλέπεται από την σχετική σύμβαση, καθώς την συγκεκριμένη ημερομηνία έκλεισε την ηλικία των 22 ετών.

ΣΤ) Το από 16.12.2010 έγγραφο του πιστωτικού ιδρύματος όπου προσκομίστηκε το πρωτότυπο στη Αγγλική και την Ελληνική γλώσσα αναφέρει «... η Σταυρούλα μητέρα των και **εξ όσων γνωρίζουμε ήταν η μοναδική πραγματική δικαιούχος....**»

Έκρινε ότι η μεταφορά των κεφαλαίων το 2010 από τον λογαριασμό της στον λογαριασμό της του οποίου είναι δικαιούχος ο προσφεύγων μαζί με τον αδερφό του, **συνιστά τεκμήριο άτυπης δωρεάς** σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή με ο προσφεύγων επικαλείται:

Α) την από 7/2/2008 σύμβαση μεταξύ της μητέρας του και της, με την οποία η μητέρα του, συνέστησε ανακλητό καταπίστευμα, με μοναδικό σκοπό την οικονομική αποκατάσταση του προσφεύγοντος και του αδελφού του – Ειδικότερα, με την ενηλικίωση τους, το 2008, ιδρύθηκε το ανακλητό καταπίστευμα «.....» με αριθμ. πελάτη και με μοναδικούς ωφελούμενους δικαιούχους (beneficiaries) (τους γιους της, -ήτοι κι εμένα-) κατά ποσοστό 50% έκαστος.

Β) από τους όρους της ως άνω σύμβασης, η οποία αποτελεί τυποποιημένο κείμενο, προκύπτει ότι η μητέρα του, δεν ήταν η μοναδική δικαιούχος του χρηματικού ποσού που απετέλεσε το καταπίστευμα, όπως εσφαλμένα ανέφερε η φορολογική αρχή τόσο στο κοινοποιηθέν σε αυτόν σημείωμα διαπιστώσεων και κλήσης μου σε ακρόασης όσο και στην έκθεση ελέγχου της προσβαλλόμενης πράξης .

Γ) η μητέρα του είχε ήδη διορίσει ως δικαιούχους-ωφελούμενους του καταπιστεύματος, ήτοι του εν λόγω ποσού, του υιού της (όρος 4α συνδ schedule 2) και ως καταπιστευματοδόχο την αντισυμβαλλόμενη της τράπεζα (trustee, σελ. 1 σύμβασης). Συνεπώς, κύριος του καταπιστεύματος δεν είναι ο ιδρυτής, ήτοι η μητέρα του για όσο διάστημα αυτό διαρκεί, αλλά το καταπίστευμα συστάθηκε και λειτουργεί αποκλειστικά και μόνο για τους «ωφελούμενους» που αναφέρονται στο Schedule 2, οι οποίοι απολαμβάνουν την εξ' επιείκειας ή επ' ωφελεία κυριότητα του δικαιώματος επί αυτού, δηλαδή τον προσφεύγοντα και τον αδελφό, όπως εξάλλου συμβαίνει σε κάθε τέτοιου είδους νομικό μórφωμα, όπως είναι το καταπίστευμα.

Δ) τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 10 του ν. 3892/2010 αλλά και τις διατάξεις, της ΠΟΛ 1135/2010 ορίζεται ότι . «1.Φυσικά ή νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα μπορούν να μεταφέρουν, μέσα σε έξι (6) μήνες από την Έναρξη ισχύος του παρόντος, κεφάλαια για τα οποία

συνέτρεχε είτε υποχρέωση δήλωσης τους είτε υποχρέωση καταβολής φόρου, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις στην ημεδαπή και τα οποία βρίσκονται στην αλλοδαπή, σε προθεσμιακό λογαριασμό κατάθεσης στην Ελλάδα, διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους, εφόσον καταβάλουν φόρο με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί της αξίας των καταθέσεων που μεταφέρουν, κατά το χρόνο της μεταφοράς. Αν τα κεφάλαια παραμείνουν κατατεθειμένα στην αλλοδαπή, οφείλεται φόρος με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) πάνω σε αυτά. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, τα εισαγόμενα κεφάλαια πρέπει να υπάρχουν κατατεθειμένα στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος».

.....Περαιτέρω, με την διάταξη του άρθρου 10 παρ.1 του ν. Ν.3892/2010, ορίζεται ότιΟι διατάξεις των άρθρων 66 μέχρι και 71, 74, 75 και 84 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που οφείλεται με βάση το άρθρο αυτό. 3.4.

Με την καταβολή του φόρου επί της αξίας των κεφαλαίων που εισάγονται εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου φυσικού ή νομικού προσώπου για τα κεφάλαια που εισάγει. Για τα κεφάλαια αυτά δεν ερευνάται, προκειμένου για την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, ο τρόπος απόκτησης τους και λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ της συνολικής δαπάνης που προκύπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε. και του εισοδήματος που δηλώνεται ή προσδιορίζεται από την Φορολογούσα Αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα».

Συνεπώς ήδη από τη σύσταση του καταπιστεύματος είχαν καταστεί δικαιούχοι του εν λόγω καταπιστευμάτος και μόνο σε περίπτωση ανάκλησης αυτού, εκ του συστήνοντος το καταπίστευμα θα έπαιαν να ήταν δικαιούχοι, κάτι το οποίο δεν ισχυρίζεται η φορολογική αρχή. Ήταν συνεπώς από της σύστασης του καταπιστεύματος και μέχρι τις Δεκεμβρίου 2010, οπότε και ο λογαριασμός ρευστοποιήθηκε και τα χρήματα επαναπατρίστηκαν στην Ελλάδα, αυτοί δικαιούχοι του εν λόγω ποσού, σύμφωνα με ρητή διάταξη του.

Ο επενδυτικός αυτός λογαριασμός –καταπίστευμα «.....» (με αριθμ. λογαριασμού, ως προλέχθηκε) ρευστοποιήθηκε στις αρχές Δεκεμβρίου 2010 και το προϊόν ρευστοποίησης του πιστώθηκε κατευθείαν στο νέο λογαριασμό της με αρ. λογαριασμού και με αρ. πελάτη, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον αδελφό του (βλ. Σχετικό 3, το από 28/12/2012 έγγραφο της με τη μετάφραση του, το πρωτότυπο του οποίου έχει κατατεθεί στο ΣΔΟΕ στο πλαίσιο σχετικού φορολογικού ελέγχου της μητέρα του και 3Α αποδεικτικό τράπεζας, όπου απεικονίζεται η ως άνω κίνηση).

Η μεταφορά αυτή αφορούσε το συνολικό ποσό των 1.473.867,82 ευρώ, το οποίο μεταφέρθηκε στον λογαριασμό, με αριθμό λογαριασμού και με αριθμό πελάτη (ομοίως δηλαδή με τον ως άνω). Ο αριθμός πελάτη αυτός αφορά στον προσφεύγοντα και τον αδελφό μου Από τον λογαριασμό αυτό, το ποσό αυτό, επαναπατρίστηκε στην Ελλάδα, στις 17/12/2010 στον επίσης κοινό με τον αδελφό του λογαριασμό τους της τράπεζας Ο επαναπατρισμός αυτός έλαβε χώρα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010,

όπως αυτός είχε τροποποιηθεί από τη διάταξη του άρθρου της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 3892/2010. Καταβλήθηκε δε πλήρως, από τον προσφεύγοντα, όσο και από τον αδελφό του, ο αναλογούν φόρος επαναπατρισμού, όπως βεβαιώνει και η τράπεζα (σχετικά 4Α-4Β,5), η οποία και σύμφωνα με την ως άνω διάταξη παρακράτησε και απέδωσε το σχετικό ποσό στο Ελληνικό Δημόσιο. Το στοιχείο αυτό εξάλλου δεν αμφισβητεί και ο έλεγχος.

Με βάση τα προεκτεθέντα, όπως εξάλλου τα έθεσε υπόψη του ελέγχου, κατά την κλήση σε ακρόαση, ο επαναπατρισμός του ως άνω κεφαλαίου, από την αλλοδαπή, έγινε νόμιμα, καθόσον υπήρχαν όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις και τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 3842/2010, όπως αυτό είχε συμπληρωθεί από την διάταξη της παρ.1 του άρθρου 10 του ν. 3892/2010, αναφορικά με τα κεφάλαια αλλοδαπής.

Και ισχυρίζεται ότι η ως άνω επιγενόμενη εισαγωγή κεφαλαίων για την επιβολή φόρου υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 18 Ν 3892/2010 διότι:

α) Τόσο ο προσφεύγων, όσο και ο αδελφός του, τυγχάνουν κάτοικοι Ελλάδας και φορολογούνται στην Ελλάδα,

β) Το κεφάλαιο που επαναπατρίστηκε ήταν κατατεθειμένο στην αλλοδαπή, με τη μορφή καταπιστεύματος «.....», το οποίο είχε ως δικαιούχους «beneficiaries» τον προσφεύγοντα και τον αδελφό του ήδη κατά τον Απρίλιο 2010,

γ) Το επαναπατρισθέν κεφάλαιο ύψους 1.473.867,00, κατά το χρόνο (20.12.2010) που μεταφέρθηκε στην Τράπεζα, σε τρεχούμενο λογαριασμό, και εν συνεχεία στις 23.12.2010, σε προθεσμιακό λογαριασμό ενός έτους -(τον οποίο είχαν ήδη ανοίξει για το σκοπό αυτό),-ήταν κατατεθειμένο στην Τράπεζα, στον τρεχούμενο λογαριασμό «.....», με αριθμό και με αριθμό πελάτη, με μόνους συνδικαιούχους εμάς, και-....., με εντολή των οποίων επαναπατρίστηκε το επίμαχο κεφάλαιο, και

δ) παρακρατήθηκε από την Τράπεζα, ο φόρος 36.845,91 και 36.845,91 ευρώ, που αναλογεί στον καθέναν από εμάς, χωρίς ουδέποτε το Ελληνικό Δημόσιο να αμφισβητήσει τη νομιμότητα είσπραξης του εν λόγω ποσού..

Ο ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος είναι παντελώς αβάσιμοι, διότι σύμφωνα με την από 7/2/2008 σύμβαση και όλα τα ως άνω τα διαλαμβανόμενα σε αυτή αδιαμφισβητήτως προκύπτει η σύνταξη καταπιστεύματος από την μητέρα του προσφεύγοντος για την φορολόγηση του οποίου έχουν εφαρμογή οι ως άνω αναλυτικώς αναγραφόμενες διατάξεις του Ν 2961/2001. Στην κρίνόμενη περίπτωση έλαβαν χώρα δύο (2) ξεχωριστές πράξεις : η δωρεά χρημάτων στο εξωτερικό αφενός και ο επαναπατρισμός των χρημάτων αφετέρου. Η δωρεά χρημάτων στο εξωτερικό προηγήθηκε και έγινε στις 15-12-2010, ενώ ο επαναπατρισμός πραγματοποιήθηκε στη συνέχεια, στις 20-12-2010. Το ποσό των 36.845,91 ευρώ κατεβλήθη ώστε να πραγματοποιηθεί ο επαναπατρισμός των χρημάτων, είναι πράξη ανεξάρτητη, εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος για τον επαναπατρισμό των χρημάτων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 2238/1994 (ανεξαρτήτως της ορθής υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 10 Ν 3842/2010 των ως άνω χρημάτων), αλλά η φορολογική

υποχρέωση του προσφεύγοντος που προέκυψε λόγω της άτυπης δωρεάς χρημάτων υπό την μορφή καταπιστεύματος όπως αναλυτικά αναφέρεται ως άνω υπόκειται σε φόρο δωρεάς σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 2961/2001 .

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί άνευ αιτιολογίας και σε κάθε περίπτωση κατ'εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών διότι :

1 Σε αυτή καθαυτή την επιστολή της τράπεζας την οποία και προσκόμισε ως σχετικό 3, κατά την κλήση σε ακρόαση με ημερομηνία από 28/12/2010, ρητά αναφέρεται σχετικά με την διαδικασία επαναπατρισμού, ότι « στο λογαριασμό με αρ. πελάτη **τοποθετήθηκαν χρήματα μέσω μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων από το λογαριασμό με αρ. πελάτη που διατηρούσε μία εταιρεία με την επωνυμία που ανήκει στο ανακλητό καταπίστευμα SAR.** Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία κατατέθηκαν σ' αυτόν τον λογαριασμό με αρ. πελάτη πριν από τις 15 Απριλίου 2010» .

Εσφαλμένα συνεπώς αναφέρει ο έλεγχος ότι «δεν προκύπτει οιαδήποτε σχέση ανάμεσα στο ανακλητό καταπίστευμα και στο λογαριασμό που τηρούσε η εξωχώρια εταιρεία», καθώς με επιστολή της ως άνω τράπεζας καθίσταται σαφές ότι η τελευταία και ο λογαριασμός, ο οποίος τηρούσε και συνεπώς και τα κεφαλαία του, ανήκουν στο καταπίστευμα, που είχε συσταθεί ήδη από το έτος 2008 υπέρ εμού και του αδελφού μου.

2. Εξάλλου, είναι πρόδηλο, ότι η αναφορά του κεφαλαίου των 10\$, ήτοι ενός εξαιρετικά χαμηλού ποσού, δεν θα ήταν μπορούσε να ήταν το αντικείμενο καταπιστεύματος, αλλά αντικείμενο αυτού είναι τα χρήματα τα οποία τηρούνταν σε λογαριασμό που ανήκε στο εν λόγω καταπίστευμα, τα οποία ήταν και το ποσό που επαναπατρίστηκε.

Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος σφάλει, διότι, δεν ερμηνεύει ορθώς σε τί συνίσταται το καταπίστευμα και η ιδιότητα μου ως «beneficiary». Η ιδιότητα μου αυτή, με καθιστά κύριο του εν λόγω ποσού από τη σύσταση του καταπιστεύματος επ' ωφελεία μου ήτοι από το έτος 2008 έως τη λήξη αυτού.

Ειδικότερα, κατά τη σύσταση του καταπιστεύματος (Trust), θεσμού του αγγλικού δικαίου, ο διαθέτης – συστήνων το καταπίστευμα, δεν είναι πλέον δικαιούχος των χρημάτων, εκτός εάν για κάποιο λόγο ταυτίζεται το πρόσωπο του με τον beneficiary, ήτοι εκείνον, υπέρ του οποίου συστήνεται το καταπίστευμα, κάτι το οποίο δεν συνέβη στην κρινόμενη περίπτωση.

Με το καταπίστευμα, τόσο ο καταπιστευματοδόχος, ήτοι εν προκειμένω η τράπεζα, στην οποία τηρείτο το καταπίστευμα, όσο και ο ωφελούμενος είναι κύριοι της περιουσίας, αλλά με διαφορετική έννοια. Ο μεν καταπιστευματοδόχος έχει την εκ του νόμου ή τυπική κυριότητα, ενώ ο ωφελούμενος την ουσιαστική κυριότητα ή δικαίωμα εξ επιείκειας. Η κυριότητα εκ του νόμου συνιστά έναν τρόπο, με τον οποίο μπορεί να εξηγηθεί το γεγονός, ότι ο καταπιστευματοδόχος μπορεί να ενεργεί ως κύριος της περιουσίας απολαμβάνοντας ευρείες εξουσίες εκποίησης και διαθέσεως. Αντίστοιχα το δικαίωμα εξ' επιείκειας ή επ' ωφελεία κυριότητα του δικαιούχου συνιστά έναν τρόπο, με τον οποίο μπορεί να εξηγηθεί το γεγονός ότι ο δικαιούχος έχει την απόλαυση της περιουσίας του καταπιστεύματος, δηλαδή τη χρήση και την κατοχή της, μπορώντας να αντλήσει

και εισόδημα από αυτήν. (βλ. Χ. Δεληγιάννη -Δημητράκου, Trust και καταπίστευση, 1998, Α. Γιαννόπουλου, Εμπίστευμα (trust) και Civil Law, ΕΛΔ 40.988, 7436/2011 ΜΠΡΑΘ).

3. Από τη στιγμή που θα πραγματοποιηθεί η σύσταση του καταπιστεύματος αυτή ισοδυναμεί με μεταβίβαση της περιουσίας. Ο εμπιστευόμενος –ιδρυτής απεκδύεται κάθε αξίωσης σε σχέση με την περιουσία και δεν διατηρεί καμία επιρροή στο εμπίστευμα που δημιούργησε. Αντιθέτως ο καταπιστευματοδόχος πρέπει να ενεργεί ως σώφρων διαχειριστής κι έχει να λογοδοτήσει μόνο απέναντι στους ωφελούμενους (beneficiaries). Ο ιδρυτής του καταπιστεύματος μπορεί να δημιουργήσει ένα εμπίστευμα ανακλητό. Η ανάκληση αυτή όμως δεν ενεργεί αναδρομικά κι έτσι οι ωφελούμενοι δεν μπορούν να χάσουν ό,τι έχουν αποκτήσει (Α. Γιαννόπουλου, όπ., Ε. Ματθαίου, Επιστημονική Επετηρίδα ΔΣΘ, 17, 1996, Ο θεσμός του Trust του αγγλοσαξωνικού Δικαίου και συγκριτική Θεώρηση με ανάλογους θεσμούς των Ηπειρωτικών Δικαίων, σελ. 69).

4. Στην κρινόμενη περίπτωση, όπως καταρχήν και ο ίδιος ο έλεγχος κάνει δεκτό (σελ. 2 της έκθεσης ελέγχου), τα υπό κρίση κεφάλαια, «είχαν μεταφερθεί νωρίτερα από έναν λογαριασμό που διατηρούσε η εξωχώρια εταιρεία, με αριθμ. πελάτη» η οποία όπως προαναφέρθηκε ανήκε στο καταπίστευμα που είχε συστήσει η μητέρα μας με δικαιούχους εμένα και τον αδελφό μου. Συνεπώς, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, δικαιούχος αυτού δεν ήταν η μητέρα μου,, όπως εσφαλμένα διαλαμβάνει εν προκειμένω ο έλεγχος, αλλά τα τέκνα αυτής, ήτοι εγώ και ο αδελφός μου. Η μητέρα μας ήταν πράγματι ο ιδρυτής του εν λόγω καταπιστεύματος, η οποία ωστόσο όρισε ως δικαιούχους αυτού εμένα και τον αδελφό μου Συνεπώς, από το έτος 2008 έως και τον Δεκέμβριο 2010, οπότε και επαναπατρίσαμε τα κεφάλαια αυτά, εμείς ήμασταν οι δικαιούχοι του εν λόγω κεφαλαίου.

5. Περαιτέρω, αναφέρεται στην από 30-5-2017 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται το προσβαλλόμενο οριστικό φύλλο ελέγχου, ότι, σύμφωνα με την ως άνω σύμβαση με την οποία συστάθηκε από την μητέρα μου το καταπίστευμα υπέρ εμού και του αδελφού μου, ορίζεται, ότι «ο δωρεοδόχος θα καταστεί αυτόματα κύριος του 50% της περιουσίας του καταπιστεύματος κατά την ημέρα διανομής (δηλαδή κατά την ημερομηνία θανάτου της δωρήτριας) κι εφόσον έχει συμπληρώσει το 25ο έτος της ζωής του. Το όριο αυτό άλλαξε και καθορίστηκε το 22ο έτος, με έγγραφο που συνέταξε η δωρήτρια την αμέσως επόμενη ημέρα. Δεδομένου ότι η ημερομηνία γέννησης του δωρεοδόχου είναι η 31/12/1990, η ημερομηνία κατά την οποία γίνεται αυτόματα συγκύριος της περιουσίας του καταπιστεύματος είναι η 31/12/2015, εκτός εάν η δωρεοδόχος κρίνει διαφορετικά». Καταλήγει δε στο συμπέρασμα ότι «το έγγραφο που προσκόμισε ο δωρεοδόχος δεν φανερώνει ούτε το πότε ο δωρεοδόχος απέκτησε στην πραγματικότητα πρόσβαση στο καταπιστευματικό κεφάλαιο, αλλά ούτε και το ύψος αυτού», και θεωρεί, ότι η δωρεά έλαβε χώρα τον Δεκέμβριο του 2010 και μάλιστα 15/12/2010, οπότε λαμβάνει χώρα η μεταφορά από το λογαριασμό της

Πλην όμως, ο συλλογισμός αυτός είναι εσφαλμένος. Τούτο διότι, ως αναλυτικώς εκτέθηκε ανωτέρω, ο καθορισμός μας ως δικαιούχων μέσω της σύστασης του καταπιστεύματος, από τη

μητέρα μας, είχε ως έννομη συνέπεια, το γεγονός, ότι δικαιούχοι των χρημάτων καταστήκαμε εμείς, και μόνο εάν η μητέρα μας αποφάσιζε να προβεί σε ανάκληση του καταπιστεύματος ή σε διορισμό άλλων δικαιούχων θα παύαμε να ήμασταν οι δικαιούχοι αυτού. Τέτοιου είδους πράξεις ωστόσο δεν έλαβαν χώρα, ούτε ο έλεγχος αποδεικνύει κάτι τέτοιο.

Το γεγονός, εξάλλου, ότι ορίζεται στην εν λόγω σύμβαση, από την μητέρα μας, ως «καθορισμένη ημερομηνία για την είσπραξη μεριδίου του Καταπιστευματικού Κεφαλαίου κατά την Ημερομηνία Διανομής», η ημερομηνία κατά την οποία θα συμπληρώσουμε το 22^ο έτος της ηλικίας μας, ουδεμία έννομη συνέπεια έχει ως προς το εάν είμαστε ή όχι δικαιούχοι του ποσού κατά τον χρόνο ισχύος του καταπιστεύματος.

Τούτο διότι, ο ορισμός της ως άνω ηλικίας -ως επί λέξει αναφέρεται στη σύμβαση που προσκόμισα και την επίσημη μετάφραση της ενώπιον της φορολογικής αρχής-, έχει την έννοια της δυνατότητας ανάληψης και μόνο του ποσού, το οποίο όμως δεν έπαυε εξ αυτού του λόγου να είναι δεσμευμένο υπέρ εμού και του αδελφού μου για όλα το χρονικό διάστημα από σύστασης του καταπιστεύματος έως και πίστωσης αυτού στο λογαριασμό μας. Συνεπώς, καθόλο το χρονικό διάστημα από την σύσταση της σύμβασης τον Φεβρουάριο 2008 έως και τον Δεκέμβριο 2010 οπότε κι επαναπατρίστηκε το κεφάλαιο που ανήκε στην, ήτοι στο ως άνω καταπίστευμα, σε λογαριασμό μας στην Ελλάδα, δικαιούχοι του εν λόγω ποσού είμαστε εμείς σε ποσοστό 50% , ήτοι εγώ και ο αδελφός μου κι εσφαλμένα κρίνει ο έλεγχος διαφορετικά.

6. Συνεπώς, η κρίση της φορολογικής αρχής, σε κάθε περίπτωση ερείδεται και στην εσφαλμένη παραδοχή, ότι προ τις 15-4-2010, δικαιούχος του επαναπατρισθέντος κεφαλαίου ήταν η μητέρα μου, ενώ αντιθέτως, δικαιούχοι του καταπιστεύματος, το οποίο αποτελούσε το υπό κρίση κεφαλαίο, ήταν τα τέκνα της, ήτοι εγώ και ο αδελφός μου, τα οποία και προέβησαν νομίμως δυνάμει του ν. 3842/2010 στον επαναπατρισμό αυτού στην Ελλάδα.

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη είναι μη νόμιμη κι ακυρωτέα, διότι, έχει εκδοθεί κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, με μη νόμιμη αιτιολογία αλλά και κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των ως άνω πραγματικών περιστατικών.

Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι αβάσιμοι διότι :

«Από τα στοιχεία της αρμόδιας υπηρεσίας , καθώς και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν προκύπτει οποιαδήποτε σχέση ανάμεσα στο ανακλητό καταπίστευμα και στο λογαριασμό που διατηρούσε η εξωχώρια εταιρεία Το ανακλητό καταπίστευμα SAR συστάθηκε , σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε ο δωρεοδόχος , την 7/2/2008 , με ιδιωτικό έγγραφο , σύμφωνα με τους νόμους των Νήσων Κέιμαν. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο έγγραφο αυτό, το αρχικό κεφάλαιο , που είναι και το μόνο κεφάλαιο που αναφέρεται στο συγκεκριμένο έγγραφο , ανέρχεται στο ποσό των 10\$.

Στην παράγραφο 3.1 του ίδιου εγγράφου αναφέρεται: «Ο ιδρυτής (δηλαδή η δωρήτρια) κατά καιρούς κατά τη διάρκεια της ζωής του και ενόσω αυτός δεν είναι ανίκανος , μπορεί κατά τη

διάρκεια της Περιόδου Καταπιστεύματος να κατευθύνει τον Καταπιστευματοδόχο (την τράπεζα HSBC) να διαθέτει ή να καταβάλλει μέρος ή το σύνολο του εισοδήματος του Καταπιστευματικού Κεφαλαίου προς ή υπέρ ενός ή περισσότερων από τους δικαιούχους κατά την κρίση του.» Παρακάτω, στην παράγραφο 3.5 αναφέρεται: «Οποιαδήποτε χρήματα ή περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνται υπό καταπίστευμα για έναν δικαιούχο που δεν έχει συμπληρώσει την ηλικία των δεκαοκτώ μπορούν να διανέμονται από τον Καταπιστευματοδόχο προς όφελος του εν λόγω Δικαιούχου στον γονέα, τον επίτροπο, τον διαχειριστή ή άλλο πρόσωπο που ασκεί τη νόμιμη συμπαράσταση ή την επιτροπεία του εν λόγω Δικαιούχου.....». Στο παράρτημα του ίδιου εγγράφου, όπου καθορίζονται οι Δικαιούχοι, αναφέρεται ότι ο δωρεοδόχος θα καταστεί αυτόματα κύριος του 50% της περιουσίας του καταπιστεύματος, κατά την Ημερομηνία Διανομής (δηλαδή, κατά την ημερομηνία θανάτου της δωρήτριας) και εφόσον έχει συμπληρώσει το 25ο έτος της ζωής του. Το όριο αυτό άλλαξε και καθορίστηκε στο 22ο έτος, με έγγραφο του συνέταξε η δωρήτρια την αμέσως επόμενη ημέρα. Δεδομένου ότι ημερομηνία γέννησης του δωρεοδόχου είναι η 31/12/1990, η ημερομηνία κατά την οποία γίνεται αυτόματα συγκύριος της περιουσίας του καταπιστεύματος είναι η 31/12/2015, εκτός εάν η δωρεοδόχος κρίνει διαφορετικά. Το έγγραφο, λοιπόν, που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν φανερώνει ούτε το πότε ο δωρεοδόχος απέκτησε στην πραγματικότητα πρόσβαση στο καταπιστευματικό κεφάλαιο, αλλά ούτε και το ύψος αυτού. Σε κάθε περίπτωση δεν προκύπτει οποιαδήποτε σχέση μεταξύ του καταπιστεύματος και της εξωχώριας εταιρείας.

Κατά συνέπεια, το ποσό αλλά και η ημερομηνία δωρεάς είναι θέμα πραγματικό και καθορίζεται από τις τραπεζικές κινήσεις, τις οποίες έχει λάβει υπ' όψη του ο έλεγχος. Σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά, η δωρήτρια, προκειμένου να εκμεταλλευτεί τις διατάξεις του νόμου για τον επαναπατρισμό, προβαίνει στη δωρεά τον Δεκέμβριο του 2010».

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο παρών έλεγχος δωρεάς της υπηρεσίας μας εκλαμβάνει ως δεδομένα τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου εισοδήματος της υπηρεσίας μας της μητέρας του προσφεύγοντα, (.....) και του συζύγου της (.....), τα αποτελέσματα του οποίου θεωρούνται οριστικά και αμετάκλητα έως ότου ακυρωθούν με αμετάκλητη δικαστική απόφαση. Εξάλλου, επί του θέματος του επαναπατρισμού, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει ήδη λάβει θέση, μετά την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής της μητέρας του προσφεύγοντα και του συζύγου της κατά των Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος που εξέδωσε η Δ.Ο.Υ Κηφισιάς σε βάρος τους, με την έκδοση της αρ./2016 απόφασής της, στη σελ. 43 της οποίας αναφέρεται: «..... Στην υπό κρίση περίπτωση, οι ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010 δεν έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση για τους λόγους που αναλύονται διεξοδικά στο κεφάλαιο 2.2.4 της από 13-6-2016 Εκθέσεως Ελέγχου.....»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι :

1.Ο έλεγχος επιπλέον, δεν κάνει δεκτή την υπαγωγή του υπό κρίση κεφαλαίου, στην διάταξη του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, με την αιτιολογία ότι δεν τηρήθηκε η σχετική υποχρέωση, περί του

ότι, σε περίπτωση που τα κεφάλαια τηρούνταν στην αλλοδαπή σε επενδυτικό λογαριασμό, η ρευστοποίησή τους πρέπει να προηγηθεί του επαναπατρισμού τους.

Συγκεκριμένα, γίνεται παραπομπή και αναφέρεται στην από 30-5-2017 έκθεση ελέγχου, στην οποία ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, στην από 13-6-2016 έκθεση φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της υπηρεσίας και αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στο πρόσωπο της μητέρας μου και, (σελ. 6-7) και παρατίθεται απόσπασμα αυτού, σύμφωνα με το οποίο κρίνεται ότι, δεν ικανοποιείται η με στοιχείο γ' προϋπόθεση της ΠΟΛ 1059/14-5-2010 ενώ γίνεται και επίκληση της υπ' αριθμ. Δ12Α 113186 ΕΞ 2013 ΕΜΠ απάντησης επί του ζητήματος του τμήματος Α της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος της ΓΓΔΕ σε σχετικό ερώτημα προς το ΣΔΟΕ.

Η κρίση αυτή είναι νόμω αβάσιμη, εσφαλμένη, πλημμελώς αιτιολογημένη και σε κάθε περίπτωση αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας. Ειδικότερα:

2.τα στοιχεία αυτά, αν και προφανώς –εκ των προγενέστερων ημερομηνιών στις οποίες αναφέρονται -είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, κατά τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου ουδέποτε γνωστοποιήθηκαν σε εμένα κατά παράβαση του δικαιώματος μου σε προηγούμενη ακρόαση, το οποίο πρέπει να παρέχεται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην ασκείται προσχηματικά, αλλά να παρέχει την ευχέρεια στο διοικούμενο να απαντήσει προσηκόντων στις αποδιδόμενες σε βάρος του κατηγορίες. Με δεδομένο ότι τα προαναφερθέντα έγγραφα στα οποία ερείδεται, ούτε εμένα αφορούν ενώ ουδέποτε μου γνωστοποιήθηκαν, καθίσταται προφανές το έλλειμμα αυτό στην ικανοποίηση του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση και παρίσταται η προσβαλλόμενη μη νόμιμη κι ακυρωτέα εξ αυτού του λόγου.

Σε κάθε περίπτωση, κατά τον χρόνο επαναπατρισμού, δεν υπήρχε τέτοια πρόβλεψη στο ν. 3842/2010. Αυτή εισήχθη αργότερα με το ν. 3943/2011, ήτοι σε χρονικό σημείο μετά τον επαναπατρισμό εκ μέρους μου του υπό κρίση κεφαλαίου.

Εν προκειμένω, οι οικείες διατάξεις δεν καθόριζαν ούτε συγκεκριμένο τρόπο ρευστοποίησης, ούτε συγκεκριμένη τρόπο υπολογισμού της συναφούς φορολογητέας αξίας - όπως και έγινε μόνο με τον Ν. 3943/2011, με έναρξη ισχύος από 31/3/2011.

Στην προκειμένη περίπτωση, η - όπως είχε, άλλωστε, υποχρέωση -προέβη η ίδια στην ρευστοποίηση τίτλων, συνολικής αξίας 269.930,00 ευρώ, δια της προκαταβολής του οικείου ποσού σε μετρητά (ώστε να επαναπατριστεί), το οποίο και εισέπραξε η ίδια ακολούθως - στις 17/1/2011 (ως αποκλειστική, πλέον, δικαιούχος των οικείων τίτλων). Πρόκειται, συνεπώς, για παντελώς νόμιμο τρόπο ρευστοποίησης, σε αξία που δεν καθοριζόταν ακόμη (στις 17/12/2010), από τον Νόμο, με ειδικότερο τρόπο.

Έτι ειδικότερα, σε κανένα σημείο του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010, ως ίσχυε κατά το χρόνο που έλαβε χώρα ο επαναπατρισμός (ήτοι πριν την τροποποίηση του από τον Ν. 3943/2011) δεν αναφερόταν ότι επιβάλλεται, πριν την ολοκλήρωση της διαδικασίας, να προηγηθεί η ρευστοποίηση του επενδυτικού λογαριασμού της αλλοδαπής ! Αντίθετα, ο όρος αυτός τέθηκε στο κείμενο του νόμου, για πρώτη φορά, την 31/3/2011, με τη θέση σε ισχύ του Ν. 3943/2011, με το άρθρο 21 παρ. 19 του οποίου τροποποιήθηκε το άρθρο 18 του Ν. 3842/2010. Με τη νέα αυτή

διάταξη, προσδιορίστηκε για πρώτη φορά τι νοείται υπό την έννοια “κεφάλαια”, καταλαμβάνοντας τόσο τους καταθετικούς, όσο και τους επενδυτικούς λογαριασμούς και προσδιορίζοντας, το πρώτον, το φορολογητέο αντικείμενο, στην περίπτωση των επενδυτικών λογαριασμών .

Το γεγονός, μάλιστα, ότι ο Ν. 3842/2010 δεν απαιτούσε, ως προϋπόθεση νόμιμης εφαρμογής του 18ου άρθρου του, την προηγούμενη ρευστοποίηση επενδυτικών λογαριασμών της αλλοδαπής, προκύπτει σαφώς και από την αιτιολογική έκθεση της διάταξης του άρθρου 21 του Ν. 3943/ 2011, όπου, ρητά, ο νομοθέτης αποδέχεται ότι διευρύνει την έννοια των κεφαλαίων, έτσι να συμπεριληφθούν και τα κεφάλαια τα προερχόμενα από άλλου είδους επενδύσεις που βρίσκονταν στην αλλοδαπή, διευρύνοντας, αντίστοιχα και το αντικείμενο της φορολογητέας ύλης.

Συγκεκριμένα, στην αιτιολογική έκθεση αναφέρονται τα ακόλουθα : «Επιπλέον, διευρύνεται η έννοια των κεφαλαίων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, ώστε να συμπεριλαμβάνονται και τα κεφάλαια εκείνα τα οποία είναι όχι μόνο κατατεθειμένα σε τραπεζικό λογαριασμό στην αλλοδαπή, αλλά και σε διάφορα χρηματοοικονομικά ή μη προϊόντα, όπως μετοχές, μερίδια, ομόλογα, ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής που συνδέονται με επενδύσεις, κ.λπ. ... Η ρύθμιση αυτή γίνεται για να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής του μέτρου, ώστε αυτό να καταστεί ελκυστικότερο και να προσελκύσει περισσότερα κεφάλαια από την αλλοδαπή. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται εξομοίωση του συντελεστή φόρου που εφαρμόζεται επί των κεφαλαίων που μεταφέρονται στην Ελλάδα με τον συντελεστή που επιβάλλεται στα κεφάλαια που παραμένουν κατατεθειμένα σε τράπεζες της αλλοδαπής. Η εξομοίωση αυτή κρίνεται σκόπιμη για να μη δημιουργείται διακριτική μεταχείριση των κεφαλαίων που παραμένουν στην αλλοδαπή σε σχέση με αυτά που εισάγονται».

Συνεπώς, εσφαλμένα ο έλεγχος διαλαμβάνει, εν προκειμένω, ότι ο επαναπατρισμός δεν ήταν νόμιμος, διότι δεν προηγήθηκε ρευστοποίηση του συνόλου του οικείου λογαριασμού στην αλλοδαπή, παρά προκαταβολή, εκ μέρους της Τράπεζας, μέρους του επαναπατρισθέντος ποσού στην Ελλάδα, αφού ο Ν. 3842/2010, αρκούταν απλώς στην μεταφορά κεφαλαίων από την αλλοδαπή στην Ελλάδα, χωρίς να προβαίνει στην παραμικρή αναφορά ή διάκριση, σχετικά με τυχόν προέλευση τους από επενδυτικό ή μη λογαριασμό και με προηγούμενη ρευστοποίηση τους.

3.Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος επικαλείται, για τη στοιχειοθέτηση του υπό κρίση ισχυρισμού του, τη σχετική πρόβλεψη των, κατ’ εξουσιοδότηση της παρ. 6 του άρθρου 18 του ν. 3842/2010 (ως αυτή ετέθη με τον Ν. 38943/ 2011), εκδοθεισών Υπουργικών Αποφάσεων υπ’ αρ. ΠΟΛ 1059/14-5-2010.

Πλην όμως, η Υπουργική αυτή απόφασης κατά το μέρος που καθορίζουν ότι πρέπει να προηγηθεί η ρευστοποίηση τυχόν επενδυτικού λογαριασμού, αφενός κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης και αφετέρου προβαίνουν σε ανεπίτρεπτο, διά του τρόπου αυτού, προσδιορισμό του φορολογητέου αντικείμενου.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος : «Ύστερα από πρόταση του αρμοδίου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά της. Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα

όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Σύμφωνα με τη θεωρία και τη νομολογία, για να είναι συνταγματικώς επιτρεπτή η νομοθετική εξουσιοδότηση πρέπει να πληρούνται δυο κριτήρια: να είναι ειδική και ορισμένη (ΣτΕ 1466/1995, 1394/1997; 3111/1999, 2309/ 1992, κ.α.). Ειδική είναι η νομοθετική εξουσιοδότηση όταν καθορίζονται κατά τρόπο συγκεκριμένο τα θέματα που περιλαμβάνονται σ' αυτήν, τα οποία πρέπει ή μπορεί να ρυθμιστούν με τις κανονιστικές πράξεις που θα εκδοθούν, ενώ η νομοθετική εξουσιοδότηση είναι και ορισμένη όταν υπάρχουν επαρκή κριτήρια, γενικές αρχές και κατευθύνσεις που καθορίζουν κατά βάση το πλαίσιο της ρύθμισης των θεμάτων τα οποία αφορά (ΣτΕ 2309/1992).

Περαιτέρω, ως προς τη φύση των "ειδικότερων θεμάτων", για τη ρύθμιση των οποίων και επιτρέπεται η νομοθετική εξουσιοδότηση προς έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα [πλην του Προέδρου της Δημοκρατίας] όργανα της Διοίκησης (εν προκειμένω, από τον Υπουργό Οικονομικών), έχει, παγίως, κριθεί ότι :- «... "ειδικότερα θέματα" ... είναι εκείνα, τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση προς την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω νομοθετικής ρυθμίσεως (ΟλΣτΕ 1466/1995, ΟλΣτΕ 4027/ 1998, 2820/1999)» (ΣτΕ 2514/2005 Διδικ 2006.1583 & εις ΕπΝμλγς 2006. 1657, ΣτΕ 1531/1984, 669/ 1970, 2701, 1996, 462/2001, ΣτΕ 3889/2005 ΝοΒ 2006.932, ΣτΕ 679/ 2004 ΕΕΝ 2006.184 & εις ΕπΝμλγς 2006.1657), «.... Απαιτείται, δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει ο νόμος όχι απλώς τον καθ' ύλην προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης, αλλά, επιπλέον, και την ουσιαστική του ρύθμιση, έστω σε γενικό, ορισμένο όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα (ΟλΣτΕ 2815/2004 κ.α.)» (ΣτΕ 2905/2006 ΕΔΔΔ 2006. 788, ΕφημΔΔ 2007.14 & εις ΕπΝμλγς 2006.1657-1658 και 2007.2139-2140),

«Όπως έχει κριθεί (ΟλΣτΕ 3596-3597/1991, ΟλΣτΕ 872/1992, ΟλΣτΕ 4666, 4670-4673/1998), από τις διατάξεις των άρθρων 43 παρ. 2 ... του Συντάγματος συνάγεται ότι κανόνας δικαίου που έχει τεθεί από όργανα της εκτελεστικής εξουσίας κατά παράβαση των διατάξεων αυτών, είναι ανίσχυρος» (ΟλΣτΕ 3630/2004 ΔΦΝ 2005.724, ΝοΒ 2005.776, ΟλΣτΕ 3631/2004 ΔΦΝ 2005.793 ΕΛΔ 2005.1246, ΟλΣτΕ 3633/2004 ΔΦΝ 2005.1248, ΕΔΚΑ 2005. 112, Ολ ΣτΕ 1985/2005 ΕΔΚΑ 2005.817, Συνήγορος 2005.22).

Εν προκειμένω, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 6 του Ν. 3842/2010 παρασχέθηκε η νομοθετική εξουσιοδότηση προς τον Υπουργό Οικονομικών για τα ακόλουθα ορισμένα και ειδικά ζητήματα : «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) ο τύπος και το περιεχόμενο της "δήλωσης - εξουσιοδότησης" του προσώπου που προβαίνει στη μεταφορά της κατάθεσης, β) ο τρόπος και η διαδικασία μεταφοράς των κεφαλαίων στην Ελλάδα, γ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης με την οποία οι τράπεζες ή τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο, δ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης με την οποία οι ίδιοι οι υπόχρεοι αποδίδουν τον οφειλόμενο ... φόρο στο Δημόσιο, ε) η διαδικασία

επιστροφής του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο, όταν τα εισαχθέντα κεφάλαια επενδύθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 5 και στ) κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Δυνάμει της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης εκδόθηκαν μεταξύ των άλλων, οι υπ' αρ. ΠΟΛ 1059/2010 και ΠΟΛ 1135/4-10-2010 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, τις οποίες κι επικαλείται η φορολογική αρχή. Με τη μεν ΠΟΛ 1059/14-5-2010, ορίζεται μεταξύ των άλλων, ότι : «... γ) Η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων. Όταν τα εισαγόμενα κεφάλαια προέρχονται από επενδυτικούς λογαριασμούς, προηγείται η ρευστοποίηση των λογαριασμών αυτών και στη συνέχεια, η κατάθεσή τους σε καταθετικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος», με τη δε ΠΟΛ 1135/2010, ότι : « ... Η εισαγωγή των κεφαλαίων μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων θα γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων, ανεξάρτητα αν αυτές τηρούνται σε ευρώ ή σε άλλο νόμισμα. Μεταφορά χρηματοπιστωτικών μέσων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 2396/1996 (futures, options, swaps κλπ.) δεν εμπίπτει στην έννοια του άρθρου αυτού. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση τήρησης επενδυτικού λογαριασμού στην αλλοδαπή, θα πρέπει να γίνει πρώτα ρευστοποίηση των μέσων ... και, στη συνέχεια, η κατάθεση του προϊόντος που προκύπτει από τη ρευστοποίηση σε καταθετικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος».

4 .Οι διατάξεις αυτές έχουν θεσπισθεί κατά παράβαση του άρθρου 43 παρ.2 του Συντάγματος, και κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, διότι, ως αναλύθηκε ανωτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 3842/ 2010 ουδεμία διάκριση γινόταν μεταξύ επενδυτικών και καταθετικών τραπεζικών λογαριασμών. Η διεύρυνση αυτή του πεδίου εφαρμογής της έννοιας του κεφαλαίου και η συγκεκριμενοποίηση του, εισήχθη, το πρώτον, με το Ν. 3943/2011 (ήτοι, μετά τον ένδικο επαναπατρισμό), όπως σαφώς προκύπτει από τη σχετική αιτιολογική έκθεση.

Συνεπώς, οι ανωτέρω Υπουργικές Αποφάσεις προβαίνουν σε εξειδίκευση ζητήματος, ήτοι σε κατηγοριοποίηση τραπεζικών λογαριασμών, το οποίο δεν είχε ρυθμισθεί στη γενική μορφή του από την εξουσιοδοτική τους διάταξη κι, ως εκ τούτου, δεν δύναται να θεωρηθεί ότι συνιστά εξειδίκευση του τρόπου και της διαδικασίας επαναπατρισμού των κεφαλαίων, όπως η διάταξη του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010 την προσδιόριζε. Άρα, κατά το μέρος αυτό, οι εν λόγω Υπουργικές Αποφάσεις εκδόθηκαν άνευ νομοθετικής εξουσιοδότησης και τυγχάνουν μη νόμιμες.

5. Πράγματι, κατά το άρθρο 78 του Συντάγματος και σύμφωνα με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, ο μόνος αποδεκτός τρόπος για τον καθορισμό και την εξειδίκευση της φορολογητέας ύλης και του φορολογικού αντικειμένου, είναι ο καθορισμός του με διάταξη τυπικού νόμου. Ειδικότερα, η παράγραφος 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος», κατά τη δε παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου : «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις, ο εννοιολογικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης πρέπει να γίνεται στον ίδιο τον τυπικό νόμο. Εάν δεν προσδιορίζεται σαφώς και ειδικώς, με τυπικό νόμο, το αντικείμενο της προβλεπόμενης φορολογίας, η διάταξη αυτή καθίσταται αντισυνταγματική (ΣτΕ 63,65/2001 και 3160/2007) και τυχόν, στη βάση αυτής, εκδοθέν φύλλο ελέγχου, ακυρωτέο.

Η απαίτηση, εκ μέρους των δύο ΠΟΛ (1059/2010 και 1135/2010), όπως προηγηθεί η ρευστοποίηση επενδυτικού λογαριασμού στην αλλοδαπή, προκειμένου να μεταφερθεί ρευστό σε καταθετικό λογαριασμό στην Ελλάδα, έχει ως άμεση συνέπεια τον προσδιορισμό φορολογητέας ύλης υποκείμενης στον αντίστοιχο φόρο. Αυτό καθίσταται σαφέστερο από την αντιπαράθεση της διάταξης του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010, ως ίσχυε κατά το χρόνο επαναπατρισμού, σε σχέση με τη μορφή που έλαβε μετά την τροποποίηση του από το Ν. 3943/2011.

6. Τέλος, σε κάθε περίπτωση, η κρίση της φορολογικής αρχής ότι δεν ήταν νόμιμος ο κρινόμενος επαναπατρισμός, διότι δεν προηγήθηκε ρευστοποίηση του συνόλου του, αλλά τμήματος της αξίας του, που προκαταβλήθηκε από την Τράπεζα HSBC σε μετρητά (η οποία προέβη αργότερα στη ρευστοποίησή των αντίστοιχων μέσων), δεν συνάδει ούτε και με την τεολογία των εφαρμοστέων διατάξεων, αφού η κρίση αυτή αντίκειται, όχι μόνο το γράμμα, αλλά και στον επιδιωκόμενο σκοπό (ratio) του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010.

Σκοπός του νομοθέτη ήταν η μεταφορά, όσο το δυνατό πιο άμεσα και όσο το δυνατόν πιο εύκολα, κεφαλαίων της αλλοδαπής, ενόψει της δυσχερούς συγκυρίας που αντιμετώπιζε, εκείνη την περίοδο, η χώρα, με τις ολοένα αυξανόμενες αναλήψεις χρημάτων από τις τράπεζες και την κεφαλαιακή κρίση.

Ούτως, η επιλογή της ΠΟΛ 1135/4-10-2010, περί προηγούμενης ρευστοποίησης των επενδυτικών λογαριασμών αλλοδαπής, επιλέχθηκε διότι δεν ήταν επιθυμητή, ούτε κι εξυπηρετούσε τις άμεσες ανάγκες της χώρας, η μεταφορά χρηματοπιστωτικών μέσων (futures, options, swaps κλπ.). Γι' αυτόν τον λόγο και μόνο απαιτήθηκε να προηγηθεί η ρευστοποίηση των χρηματοπιστωτικών μέσων, ούτως ώστε να επαναπατρισθούν κεφάλαια σε ρευστό κι όχι άλλου είδους χρηματοπιστωτικά προϊόντα.

Εφόσον συνεπώς, εν προκειμένω, το αντίτιμο μέρους του επενδυτικού λογαριασμού προκαταβλήθηκε από την HSBC σε ρευστό χρήμα, το οποίο και επαναπατρίσθηκε, εκπληρώθηκε κι ο σκοπός του νομοθέτη.

Συντελέστηκαν, δηλαδή, αφενός η άμεση μεταφορά ρευστού χρήματος στη χώρα - η οποία το είχε ανάγκη - κι αφετέρου, η κατάργηση του επενδυτικού λογαριασμού, αφού η προκαταβολή αυτή δόθηκε από την Τράπεζα ως αντίτιμο του λογαριασμού αυτού. Ούτως, η αντίθετη ερμηνεία του ως άνω πραγματικού περιστατικού από τη φορολογική αρχή, όχι μόνον έρχεται σε αντίθεση με τη το άρθρο 18 του Ν. 3842/2010, αλλά και με τον σκοπό του.

7. Τέλος και όλως επικουρικά, η κρίση του ελέγχου, περί μη εφαρμογής, εν προκειμένω, του Ν. 3842/2010 και περί διενέργειας ελέγχου σε βάρος μου για την πηγή απόκτησης του επαναπατρισθέντος κεφαλαίου (με τον καταλογισμό ολόκληρου του ποσού του ως “αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης”) αντιβαίνει και στην αρχή της αναλογικότητας.

Τούτο διότι, η αποδιδόμενη πλημμέλεια της διαδικασίας, ως προς τη μη προηγηθείσα ρευστοποίηση, αφορά ένα μικρό τμήμα (ύψους 296.930,00 ευρώ) του συνολικού κεφαλαίου (ύψους 1.473.836,51 ευρώ) που επαναπατρίστηκε.

Ως εκ τούτου, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι μη νομίμως εχώρησε η διαδικασία επαναπατρισμού του τμήματος αυτού (ύψους 296.930,00 ευρώ), αυτό, προδήλως, δεν μπορεί να αφορά το σύνολο του επαναπατρισθέντος ποσού. Για το υπόλοιπο ποσό (ύψους 1.176.906,51 ευρώ), οι διατάξεις του Ν. 3842/2010 όφειλαν να κριθούν ως άμεσα και άνευ άλλου εφαρμοστέες, ακόμη κι από τον ίδιο τον έλεγχο.

Συνεπώς, οι παραδοχές του ένδικου ελέγχου, κατά τις οποίες : **α)** για τον επαναπατρισμό των κεφαλαίων δεν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στις αναφερόμενες Αποφάσεις και Εγκυκλίους του Υπουργού Οικονομικών, αφού δεν έγινε πρώτα ρευστοποίηση του συνόλου των επενδυτικών λογαριασμών, αλλά η χορήγησε μία προκαταβολή (πίστωση) σε τρεχούμενο λογαριασμό της τάξης των 296.930 ευρώ - από το συνολικό ποσό των 1.473.867 ευρώ και

β) ότι τίθεται ζήτημα γενικότερης ορθότητας της διαδικασίας επαναπατρισμού των κεφαλαίων, αφού αυτά, στις 15/4/2010, δεν ανήκαν σε εμένα και στον αδελφό μου , από τους οποίους κι έγινε ο επαναπατρισμός τους τον Δεκέμβριο 2010, τυγχάνουν παντελώς νόμω αβάσιμες.

Συμπερασματικά, ο μεν εν λόγω τρόπος ρευστοποίησης και προσδιορισμού της αξίας των εν λόγω τίτλων υπήρξε (στις 17/12/2010) παντελώς νόμιμος, η δε άρση της φορολογικής ασυλίας μου, κατά τις ρητές διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010, κατά τις οποίες : «...για τα κεφάλαια αυτά δεν ερευνάται ... προκειμένου για την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, ο τρόπος απόκτησης τους ...», τυγχάνει όλως παράνομη και καθιστά την προσβαλλόμενη ακυρωτέα ως εκδοθείσα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, άλλως με μη νόμιμη αιτιολογία και κατεσφαλμένη εκτίμηση των ανωτέρω.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174//2013 κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

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

Επειδή στον προσφεύγοντα επιδόθηκε στις 19-10-2016 η υπ' αρ. /2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς/ Γον. Παροχής μαζί με το υπ' αρ. /2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου. Επί του Σημειώματος αυτού γινόταν αναφορά στον έλεγχο εισοδήματος της υπηρεσίας μας στη μητέρα του προσφεύγοντα, Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων είχε κάθε δικαίωμα δυνάμει της διάταξης του άρθρου 28 του ν.

4174/2013 να ζητήσει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο Προσωρινός προσδιορισμός του φόρου . Ωστόσο, ο προσφεύγων παρά το γεγονός ότι υπέβαλε στις 8-11-2016 το υπ' αρ. πρωτ./2016 απαντητικό του υπόμνημα, δε ζήτησε αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο ελεγκτής της υπηρεσίας μας κατά την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων του.

Κατά συνέπεια, ουδόλως προσεβλήθη το δικαίωμα ακρόασης του, αφού του παρασχέθηκαν νομίμως τα δικαιώματα του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό για έλλειψη της πρόβλεψης ρευστοποίησης των τίτλων στην αρχική ρύθμιση του ν. 3842/2010 αλλά και με την υπέρβαση των ορίων της νομοθετικής εξουσιοδότησης στην ΠΟΛ 1059/14-5-2010, λεκτέα τα εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 6 του ν. 3842/2010:

«6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) ο τύπος και το περιεχόμενο της "δήλωσης-εξουσιοδότησης" του προσώπου που προβαίνει στη μεταφορά της κατάθεσης, β) ο τρόπος και η διαδικασία μεταφοράς των κεφαλαίων στην Ελλάδα, γ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης με την οποία οι τράπεζες ή τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο, δ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης με την οποία οι ίδιοι οι υπόχρεοι αποδίδουν τον οφειλόμενο σε ποσοστό 8% φόρο στο Δημόσιο, ε) η διαδικασία επιστροφής του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο, όταν τα εισαχθέντα κεφάλαια επενδύθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 5 και στ) κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Κατόπιν, λοιπόν, νομοθετικής εξουσιοδότησης εκδόθηκε η ΠΟΛ 1059/4-5-2010 αρχικά, η οποία προέβλεπε τα εξής:

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010, ορίζεται η ακόλουθη διαδικασία:

α) Η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται αποκλειστικά μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων που ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 3601/2007 (ΦΕΚ Α'178), καθώς και μέσω των εγκατεστημένων στη χώρα μας υποκαταστημάτων πιστωτικών ιδρυμάτων που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτες χώρες με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 & 14, αντίστοιχα, του ίδιου νόμου.....

γ) Η εισαγωγή των κεφαλαίων γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων. Όταν τα εισαγόμενα κεφάλαια προέρχονται από επενδυτικούς λογαριασμούς, προηγείται η ρευστοποίηση των λογαριασμών αυτών και στη συνέχεια, η κατάθεσή τους σε καταθετικό λογαριασμό του ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος.....

ζ) Τα εισαγόμενα κεφάλαια πρέπει να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 3842/2010, ήτοι κατά την 15η Απριλίου 2010.»

Επίσης, εκδόθηκε η υπ' αρ. ΠΟΛ.1135/4-10-2010, στην οποία αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

« Η εισαγωγή των κεφαλαίων μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων θα γίνεται αποκλειστικά με μεταφορά καταθέσεων, ανεξάρτητα αν αυτές τηρούνται σε ευρώ ή σε άλλο νόμισμα.

Σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας η δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται μόνο από το Σύνταγμα, τους νόμους , τις διοικητικές κανονιστικές πράξεις που εκδόθηκαν βάσει νομοθετικής

εξουσιοδότησης, καθώς και κάθε κανόνα δικαίου ισοδύναμης ή ανώτερης τυπικής ισχύος. Στα πλαίσια αυτής της υποχρέωσής της, δεν έχει δυνατότητα ελέγχου της νομοθετικής εξουσιοδότησης αλλά ούτε και ελέγχου της συνταγματικότητας των νόμων.

Αυτό διότι, σύμφωνα με το Σύνταγμα, ο (κατασταλτικός) έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων διενεργείται αποκλειστικά από τη δικαστική εξουσία, κυρίως και παρεμπιπτόντως, σύμφωνα με το άρθρο 93 παρ. 4 του Σ/τος: «Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα» και σύμφωνα με το άρθρο 87 παρ. 2 του Σ/τος: «Οι δικαστές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους υπόκεινται μόνο στο Σύνταγμα και στους νόμους και σε καμία περίπτωση δεν υποχρεούνται να συμμορφώνονται με διατάξεις που έχουν τεθεί κατά κατάλυση του Συντάγματος».

Αντίθετα, δεν προβλέπεται δυνατότητα ελέγχου συνταγματικότητας των νόμων από τη Διοίκηση καθώς αφενός δεν υπάρχει στο Σύνταγμα ρητή τέτοια πρόβλεψη, αφετέρου δεν υπάρχει προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία των δημοσίων υπαλλήλων, την οποία αντιθέτως απολαμβάνουν οι δικαστές αλλά ιεραρχική δομή της διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2000 *Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου*

1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο».

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε καθόλου δήλωση φόρου δωρεάς, με αποτέλεσμα το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου να επεκταθεί στη δεκαπενταετία από το τέλος του έτους εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί, ήτοι έως τις 31-12-2025 σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 29/6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς υπ. αρ..../2017.

Ποσό 736.933,91X10%=	δωρεάς 73.693,39€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης120%	88.432,09€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	162.125,48€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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

