



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

Αριθμός απόφασης: 1154

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29-10-2021.

5. Την από **15.09.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά του υπ' αρ./15.07.2020 οριστικού

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

6. Τον υπ' αρ./15.07.2020 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, του οποίου ζητείται η ακύρωση.
7. Το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ αίτημα της υπηρεσίας μας για παροχή πληροφοριών προς την Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
8. Την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2021 ΕΜΠ απάντηση της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών.
9. Την με αρ./2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για αναπομπή της υπόθεσης στην Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για συμπληρωματικό έλεγχο.
10. Την από 15.02.2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 63 ν. 4174/2013 & ΠΟΛ 1064/2017 της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
11. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15.09.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

➤ Με τον με αριθμό/**15.07.2020** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος άτυπης δωρεάς ύψους 20.000,00€, πλέον προστίμου μη υποβολής δήλωσης άρθρου 49 Ν. 4509/2017 ύψους 19.782,00€ ήτοι συνολικό ποσό **39.782,00€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 15.07.2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-προσδιορισμού αξίας δήλωσης φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./12.03.2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 19.02.2020 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης σύμφωνα με την οποία στις 25.06.2014 πιστώθηκε ποσό 200.000,00€ στον υπ' αρ. GR..... λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Bank, προερχόμενο από τραπεζική θυρίδα που τηρούσε ο ίδιος με την σύζυγό του στη ίδια τράπεζα. Το εν λόγω ποσό χρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα για αγορά εξοχικής κατοικίας στον Σιθωνίας, κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%, με συνολικό δηλωθέν τίμημα 310.000,00€, σύμφωνα με το υπ' αρ./23.10.2014 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου

Θεσσαλονίκης Από τον έλεγχο της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, το πόρισμα του οποίου υιοθέτησε στην συνέχεια και η Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κρίθηκε ότι το ποσό των 200.000,00€ συνιστά άτυπη δωρεά χρημάτων από την σύζυγο προς τον προσφεύγοντα σύζυγό της

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση του υπ' αρ./15.07.2020 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη η καταλογιστική πράξη. Η φορολογική αρχή έσφαλε, κρίνοντας ότι η κατάθεση των 200.00,00€ στις 25.06.2014 στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας Bank είναι προϊόν άτυπης δωρεάς με δωρήτρια την σύζυγό του Κατά τον κρίσιμο χρόνο ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να διαθέτει εις χείρας το ως άνω ποσό. Επικαλείται διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιό του στις 31/12/2013 ύψους 357.198,36€
2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του πρόσθετου φόρου/προστίμου. Βάσει των διατάξεων του αρ. 58 και 53 του Ν. 4174/2013 θα έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης 10.000,00€, πλέον τόκων ύψους 4.891,00€ ($0,73\% \cdot 67 \text{ μήνες} \cdot 10.000,00\text{€}$).

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

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

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «*1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο*».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «*Α. Κτήση αιτία δωρεάς*
1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο...»

Επειδή, στο άρθρο 35§§1&2 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται.... 2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα».

Επειδή, στο άρθρο 3§2 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:...η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.....».

Επειδή, στο άρθρο 39§1 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Επειδή, στο άρθρο 44§2 του Ν. 2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25§18 του Ν. 3842/2010 και ισχύει, ορίζεται ότι: «Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ΄ κατηγορία».

Επειδή, στο 496 άρθρο του Αστικού Κώδικα προσδιορίζεται η έννοια της δωρεάς ως ακολούθως: «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

Επειδή, στο 498 άρθρο του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Για τη Σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αόφτου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο».

Επειδή, στο 1034 άρθρο του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα».

Επειδή ο οικονομικός έφορος δύναται να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα και να εξετάσει το ενδεχόμενο να υποκρύπτεται άτυπη

δωρεά χρημάτων, προκειμένου αυτή να φορολογηθεί με τις κείμενες διατάξεις. Η απόδειξη, όμως, μιας τέτοιας έννομης σχέσης βαρύνει την φορολογική αρχή και θα πρέπει να γίνεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία και όχι να προβάλλεται αυθαιρέτως και αορίστως.

Εξάλλου, η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής χρημάτων, για την οποία δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, βαρύνει την φορολογική αρχή, αλλά επειδή τέτοια απόδειξη είναι πολύ δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου άτυπης δωρεάς μεταξύ προσώπων με ιδιαίτερο δεσμό (συγγενικό ή συζυγικό) υπό την προϋπόθεση ότι: α) θα αποκλειόταν, αιτιολογημένα, κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου και β) θα διαπιστωνόταν, επίσης αιτιολογημένα, ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επέτρεπε την διενέργεια δωρεάς κατά το ποσό αυτό (ΣΤΕ 2051/1984).

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η από/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου- προσδιορισμού αξίας δήλωσης φόρου δωρεάς (Ν. 2961/2001) της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, βασίστηκε στις ελεγκτικές διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, όπως αυτές αποτυπώνονται στην οικεία από 19-02-2020 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένο το συμπέρασμα της Δ.Ο.Υ. ότι η κατάθεση των 200.00,00€ στις 25.06.2014 στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας Bank είναι προϊόν άτυπης δωρεάς με δωρήτρια την σύζυγό του, καθώς κατά τον κρίσιμο χρόνο είχε την δυνατότητα να διαθέτει εις χείρας το ως άνω ποσό. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλέστηκε νέα στοιχεία, τα οποία συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι:

- 1) Πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2005-2014 & 2003-2014, από τους οποίους προκύπτει διαθέσιμο υπόλοιπο του προσφεύγοντος στις 31.12.2013 ύψους 357.198,36€ & 450.975,61€ αντίστοιχα.
- 2) Αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, από τα οποία προκύπτει το υπόλοιπο των τραπεζικών του καταθέσεων με ημερομηνία 31.12.2013.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2021 ΕΜΠ έγγραφό της, η ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης μας ενημέρωσε ότι αρμόδια για την εξέταση των νέων στοιχείων είναι η Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθώς αυτή διενήργησε τον έλεγχο.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία, που δεν είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση, παραπέμφθηκαν σε αυτήν με το υπ' αρ.

πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/02.02.2021 έγγραφο και την υπ' αρ.2021 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με αίτημα τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή, η ανωτέρω φορολογική αρχή ανταποκρινόμενη στο έγγραφο μας διενήργησε τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, συντάσσοντας σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ' αρ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18.02.2021 έγγραφο. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 15.02.2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 63 ν. 4174/2013 & ΠΟΛ 1064/2017 της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης:

«Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ εστάλη από την Υπηρεσία μας το υπ' αρ./07-11-2019 έγγραφο αίτημα άρθρου 14 ν. 4174/2013, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προκειμένου ο ελεγχόμενος να δικαιολογήσει τα κατατεθειμένα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ποσά. Ο ελεγχόμενος προσήλθε στις αρχές του μήνα Φεβρουαρίου του έτους 2020 στην Υπηρεσία μας προκειμένου να παρέχει προφορικές εξηγήσεις για την προέλευση των ανωτέρω ποσών. Ειδικότερα, ο ελεγχόμενος κατέθεσε ενώπιων ελεγκτή, Προϊσταμένου Τμήματος και Υποδιευθύντριας Δ.Ο.Υ. ότι το ανωτέρω ποσό των 200.000,00 ευρώ, το οποίο χρησιμοποιήθηκε και για την αγορά εξοχικής κατοικίας, προέρχεται από εισοδήματα της συζύγου του και ότι το ακίνητο αγοράστηκε με πλήρη κυριότητα του ιδίου καθώς η σύζυγός του, λόγω του επαγγέλματος (γυναικολόγος) και λόγω περιστατικών που έχουν λάβει χώρα με άλλους συναδέλφους του κλάδου (αγωγές από πελάτες κ.λπ.), διασφαλίζει με αυτόν τον τρόπο την οικογενειακή τους περιουσία έναντι τρίτων. Στην ίδια συνάντηση ενημερώθηκε ο ελεγχόμενος ότι θα πρέπει να καταθέσει γραπτό υπόμνημα στην Υπηρεσία μας προκειμένου να δικαιολογήσει όλα τα ποσά που συμπεριλήφθηκαν στο ανωτέρω γραπτό αίτημα της Υπηρεσίας μας. Ως εκ τούτου, ο ελεγχόμενος προσήλθε στην Υπηρεσία μας και κατέθεσε το υπ' αρ./12-02-2020 Υπόμνημα αναφέροντας ότι το ποσό των 200.000 ευρώ αποτελεί δωρεά/ μεταφορά ποσού από την σύζυγό του για την απόκτηση ακινήτου. Την επόμενη μέρα, στις 13/02/2020, ο φορολογούμενος κατέθεσε νέο υπόμνημα (αρ. πρωτ. εισερχ./13-02-2020) ισχυριζόμενος ότι το ανωτέρω ποσό αφορά κατάθεση συγκεντρωτικών ποσών που προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα του ιδίου προγενέστερων φορολογικών ετών. Έπειτα από αξιολόγηση των δύο ανωτέρω υπομνημάτων ο έλεγχος έκρινε ότι το ανωτέρω ποσό των 200.000 ευρώ αποτελεί δωρεά από την σύζυγό του ελεγχόμενου για αγορά εξοχικής κατοικίας και ως εκ τούτου απέστειλε το υπ' αρ./2020 Δελτίο Παροχής Πληροφοριών στην Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Αναφορικά με την ανάλωση κεφαλαίου που είχε προσκομιστεί στον έλεγχο της Υπηρεσίας μας ενημερώσαμε προφορικά τόσο τον ελεγχόμενο κ. όταν προσήλθε να καταθέσει το δεύτερο υπόμνημα όσο και τηλεφωνικά τον λογιστή του κ. ότι η ανάλωση κεφαλαίου θα πρέπει να πραγματοποιηθεί με βάση τα πραγματικά εισπραχθέντα εισοδήματα και με βάση τις πραγματικές δαπάνες δεδομένου ότι:

Στην ανάλωση κεφαλαίου που προσκόμισε ο ελεγχόμενος επικαλέστηκε εισοδήματα τα οποία δεν είχαν πραγματικά εισπραχθεί από τον ίδιο κατά τα έτη που τα επικαλέστηκε καθώς αφορούσαν τιμολόγια που εκδόθηκαν προς Δημόσιους Ασφαλιστικούς Φορείς ωστόσο δεν είχαν εισπραχθεί τα υπό κρίση έτη. Ενδεικτικά, ο έλεγχος αναφέρει ότι στις 04/07/2014, μετά την κατάθεση του επίμαχου ποσού των 200.000,00 ευρώ (25/06/2014) ο ελεγχόμενος έλαβε από τον ΕΟΠΠΥ 26.577,76 ευρώ που αφορούσαν ληξιπρόθεσμες οφειλές του ΟΠΑΔ προς τον ελεγχόμενο.

Κατά τον σχηματισμό της ανάλωσης κεφαλαίου ο ελεγχόμενος δεν αφαίρεσε τον φόρο που παρακρατήθηκε και τον φόρο που πληρώθηκε για τα φορολογηθέντα εισοδήματα, η αφαίρεση του οποίου μειώνει το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα δηλώσεων φόρου εισοδήματος και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε ο ελεγχόμενος για τα Οικ. Έτη 2003 – 2014 παρακρατήθηκε φόρος ύψους 198.239,50 ευρώ ενώ οι φόροι κατά τα τέλη που καταβλήθηκαν για τα ανωτέρω έτη (φόρος εισοδήματος, ΦΑΠ, ΕΤΑΚ, τέλη κυκλοφορίας κ.λπ.) ανήλθαν, σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα εσόδων και οχημάτων, περίπου σε 221.618 ευρώ.

Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 που απεστάλησαν ηλεκτρονικά από τους εμπλεκόμενους φορείς στην ΔΕΔΔΗΕ ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε την περίοδο 2011 – 2013 δαπάνες ύψους περίπου 69.026,58 ευρώ.

Ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε δαπάνες για αγορές επενδυτικών προϊόντων στην Asset Management και στην Asset Management οι οποίες δεν απεικονίστηκαν στην ανάλωση κεφαλαίου που προσκόμισε και επηρεάζουν το διαθέσιμο υπόλοιπο που δύναται να κατείχε πριν την αγορά της εξοχικής κατοικίας. Ενδεικτικά, ο έλεγχος αναφέρει ότι βάσει εγγράφου της Asset Management την 31.12.2013 ο ελεγχόμενος είχε τα κάτωθι αμοιβαία κεφάλαια:

..... – ΕΝΕΡΓΑ ΜΕΡΙΔΙΑ 125,2580 - Το
το οποίο μεταπώθηκε στα συστήματα της Τράπεζας στις 24.02.2014 είχε αξία την εν λόγω ημερομηνία 22.729,31 €.

..... – ΕΝΕΡΓΑ ΜΕΡΙΔΙΑ 981,5470 - Το
..... το οποίο μεταπώθηκε στα συστήματα της Τράπεζας στις 24.02.2014 είχε αξία την εν λόγω ημερομηνία 99.970,56 €.

..... – ΕΝΕΡΓΑ ΜΕΡΙΔΙΑ 28.074,3910 - Το
..... το οποίο εξαγοράστηκε στις 10.04.2014 είχε αξία 21.839,07 €.
Με τα ανωτέρω χρήματα αγοράστηκε με το ίδιο ποσό συμμετοχής το Το στις 31.12.2014 είχε αξία 13.809,87 €.

..... – ΕΝΕΡΓΑ ΜΕΡΙΔΙΑ 7.135,6490 - Το

στις 31.12.2014 είχε αξία 13.407,88 €.

..... – ΕΝΕΡΓΑ ΜΕΡΙΔΙΑ 3.333,9910 - Το

στις 31.12.2014 είχε αξία 14.015,43 €.

Ως εκ τούτου προκειμένου να σχηματιστεί ορθώς ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου πρέπει να αναζητηθούν οι αξίες απόκτησης των εν λόγω αμοιβαίων κεφαλαίων και σε ποιο χρονικό σημείο αυτές πραγματοποιήθηκαν. Εντούτοις, η μεγάλη αξία αυτών είναι ενδεικτική της μη διαθεσιμότητας από την πλευρά του ελεγχόμενου διαθέσιμου μη αναλωθέντος κεφαλαίου.

Τέλος, προς διευκόλυνση του ελέγχου σας, επισυνάπτουμε στην παρούσα Έκθεση τον προσδιορισμό της ανάλωσης κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας με τα υφιστάμενα έγγραφα και στοιχεία του φακέλου και ο οποίος είναι ενδεικτικός της μη διαθεσιμότητας από πλευράς του ελεγχόμενου διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση.

3. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αποδέχεται την ανάλωση κεφαλαίου του προσφεύγοντος καθώς η υπό κρίση ανάλωση διενεργήθηκε με βάσει τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις τεκμαρτές δαπάνες και όχι με βάσει τα πραγματικά εισοδήματα και τις πραγματικές του δαπάνες.....».

Επειδή, σύμφωνα με τον προσδιορισμό ανάλωσης κεφαλαίου της περιόδου 2002-2013, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης δεν υφίσταται για τον προσφεύγοντα διαθέσιμο κεφάλαιο προς επίκληση στις 31.12.2013.

Σύνολο Δηλωθέντων Εισοδημάτων περιόδου 2002 -2013	768.478,56
(-) Ποσό Εισοδήματος που δηλώθηκε αλλά δεν εισπράχθηκε	26.577,76
Πραγματικό Εισόδημα	741.900,80
Πραγματικές Δαπάνες	794814,25
Σύνολο προς ανάλωση	-52.913,44

Επειδή, η ανωτέρω θέση της φορολογικής αρχής κρίνεται από την υπηρεσία μας ως βάσιμη και ορθή. Η εν λόγω πράξη της χορήγησης χρηματικού ποσού 200.000,00€ για αγορά εξοχικής κατοικίας από την σύζυγο στον σύζυγο – προσφεύγοντα θεωρείται δωρεά, λόγω του στενού συγγενικού δεσμού του παρέχοντος και του αποδέκτη, αλλά και γιατί ως προαναφέρθηκε ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να κατέχει το ανωτέρω ποσό σε μετρητά κατά την 01.01.2014, ενώ αντιθέτως η σύζυγός του είχε αυτή τη δυνατότητα.

Επειδή, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη του ισχυρισμού του και αποδόμηση του πορίσματος της από 15.07.2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας δωρεάς Ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, το οποίο κρίνεται βάσιμο, ορθό και αιτιολογημένο.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εν λόγω παροχή από την στον προσφεύγοντα σύζυγό της συνιστά άτυπη δωρεά χρημάτων, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **72§29 του ν. 4174/2013**: «29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **1 του Ν. 2523/1997**: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:..... γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **2§1 και 4 του Ν. 2523/1997**: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης.....4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **58§2 του ν. 4174/2013**: «2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **53 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1003/2018** ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετου φόρου στον υπ' αρ./15.07.2020 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2014, ορθώς επιλέχθηκε η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, βάσει της οποίας ο πρόσθετος φόρος προσδιορίστηκε 19.782,00€, ως επιεικέστερη της διάταξης του άρθρου 1 σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, βάσει των οποίων ο πρόσθετος φόρος θα ανερχόταν σε 24.000,00€ (20.000,00*120%). Περαιτέρω, ο υπολογισμός των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 διενεργήθηκε ορθώς επί του κύριου φόρου (20.000,00€*0,73%*67 μήνες) και όχι επί του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (10.000,00€*0,73%*67 μήνες).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εσφαλμένου προσδιορισμού του προστίμου του άρθρου 49§1 Ν. 4509/2017 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./15.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./15.07.2020 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου άτυπης δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

	Καταλογιζόμενο Ποσό
ΑΞΙΑ ΔΩΡΕΑΣ	200.000,00€
Φόρος Δωρεάς (10%)	20.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 49§1 Ν. 4509/2017	19.782,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	39.782,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.