



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Καλλιθέα, 03/12/2021

Αριθμός απόφασης: 4456

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2021** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Σχηματαρίου επί της οδού κατά της υπ' αριθμ. /**29.5.2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς φορ. έτους **2013** (χρήση **1.1.2013 - 31.12.2013**) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. /**29.5.2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς φορ. έτους **2013** (χρήση **1.1.2013 - 31.12.2013**) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΚΗΦΙΣΙΑΣ**.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2021** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./29.5.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς φορ. έτους 2013 (χρήση 1.1.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος δωρεάς ποσού 24.000,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 12.000,00 ευρώ πλέον τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 13.490,40 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **49.490,40 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου δωρεάς καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 12/05/2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2961/2001 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής εξεδόθη η υπ' αριθμ./14/05/2018 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος για τον προσφεύγοντα για τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για διαπίστωση τυχόν αδήλωτου εισοδήματος και προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 48 του ν. 2238/1994. Σε συνέχεια των παραπάνω, εξεδόθη η υπ' αριθμ./18.3.2020 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα φορολογικός έλεγχος τήρησης διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών κ.λπ. Ν.Δ. 118/73 (νυν Ν. 2961/2001) για την χρήση 2013.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε μεταφορά χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό GR..... της τράπεζας EUROBANK και δικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα, τον πατέρα τουπου απεβίωσε στις 9/12/2013, τηνκαι τηνσε κοινό λογαριασμό, με αριθμό GR..... της τράπεζας EUROBANK και δικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα και την σύζυγο του και συγκεκριμένα πραγματοποιήθηκε η παρακάτω κίνηση μεταφοράς:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
EIJBANK	GR.....	28/6/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ.	240.000,00	

EIJBANK	GR	28/6/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		240.000,00
---------	----------	-----------	-------------------	--	------------

Για την παραπάνω μεταφορά εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ./11/2/2019 Κλήση παροχής εξηγήσεων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, η οποία επιδόθηκε νομότυπα στον ελεγχόμενο. Παρ ' όλο που ο προσφεύγων έλαβε δύο παρατάξεις που αιτήθηκε τελικώς δεν απάντησε .

Ο έλεγχος εν συνεχεία έκρινε ότι η μεταφορά του ποσού από τον πατέρα του, την μητέρα του και την αδελφή του προς τον ίδιο τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του, υποκρύπτει Άτυπη Δωρεά χρημάτων και συγκεκριμένα κρίθηκε ότι για την μεταφορά ποσού 240.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό τροφοδότησης GR..... όπου δικαιούχοι είναι ο,,και ο προσφεύγων στον λογαριασμό Ταμιευτηρίου

GR..... τουκαι της συζύγου του, τα τρία άτομα είναι οι δωρητές τουδιότι κατέθεσαν στον λογαριασμό του το ποσό των 180.000,00 ευρώ (ήτοι 60.000,00 ευρώΧ3).

Ο προσφεύγων κατόπιν αποστολής του σχετικού σημειώματος του άρθρου 28 του ΚΦΔ υπέβαλε στην φορολογική αρχή το από 11.5.2021 υπόμνημά του, στο οποίο ισχυρίζονταν κατά βάση ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς καθότι πρόκειται για μεταφορά μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών με ίδιο συνδικαιούχο και επίσης και σε κάθε περίπτωση όσον αφορά τις δοσοληψίες μεταξύ συγγενών, για να υφίσταται φόρος δωρεάς θα πρέπει να υπάρχει αληθής προσαύξηση της περιουσίας και η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, θα πρέπει να αποδείξει ότι η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου έγινε από χαριστική αιτία. Ενώ η στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας εξαιτίας των μεταφορών χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, δεν αποδεικνύει την χωρίς αντάλλαγμα παροχή (ΔΕΔ Θεσ/νίκης 2475/2019) . Στην προκειμένη περίπτωση η μεταφορά χρημάτων έγινε για τακτοποίηση οικογενειακών υποθέσεων σχετιζόμενες με την οικογενειακή περιουσία. Τέλος, όπως επικουρικός, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι εν προκειμένω υφίσταται θέμα άτυπης δωρεάς χρημάτων — γεγονός το οποίο αρνείται κατηγορηματικά, η φορολογική αρχή έχει προβεί σε εσφαλμένο επιμερισμό των σχετικών χρηματικών ποσών 240.000 € διά τέσσερεις (4) συνδικαιούχους, δεδομένου ότι η αδελφή του ουδέποτε συμμετείχε ενεργά και ουδέποτε είχε εισφέρει στον τραπεζικό λογαριασμό από τον οποίο μεταφέρθηκαν τα χρήματα.

Κατόπιν του ως άνω υπομνήματος η Φορολογική Αρχή, έκρινε τελικώς ότι υφίσταται θέμα άτυπης δωρεάς χρημάτων από τον πατέρα του προσφεύγοντος, τη μητέρα τουκαι την αδερφή του και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος : Παράβαση νόμου – Μη εφαρμογή διατάξεων του Ν. 2961/2001 – Χρήση κοινού τραπεζικού λογαριασμού. Από τις σχετικές διατάξεις αλλά και από την ίδια την φύση και την λειτουργία τόσο των τραπεζικών λογαριασμών, όσο και ιδίως των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, σύμφωνα προκύπτει σαφώς και άνευ ετέρου ότι η μεταφορά χρηματικών ποσών από τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο κάποιος είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος προς άλλο τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο είναι ο ίδιος δικαιούχος ή συνδικαιούχος μπορεί να γίνει ελεύθερα, χωρίς ουδόλως η πράξη αυτή να μπορεί να θεωρηθεί από μόνη της ότι δημιουργεί ζητήματα εφαρμογής ή παράβασης φορολογικών διατάξεων. Σημειωτέον μάλιστα ότι τυγχάνει εξαιρετικά σύνηθες και σύμφωνο με τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας αλλά και τις υφιστάμενες κοινωνικές συνθήκες που επικρατούν στην χώρα μας, να υφίστανται, μεταξύ των μελών οικογένειας, κοινό τραπεζικοί λογαριασμοί κυρίως για λόγους πρακτικούς (διευκόλυνση άσκησης διαχειριστικών πράξεων από περισσότερους σε διάφορες περιπτώσεις π.χ. λόγω ασθένειας των γονέων), για λόγους επενδυτικούς (αύξηση του κεφαλαίου προς επένδυση), για λόγους ασφαλείας (μεταφορά ποσών από τον κοινό λογαριασμό σε λογαριασμό ενός ή περισσότερων από τους συνδικαιούχους), είτε για λόγους κληρονομικούς (βλ. άρθρο 25 παρ. 2 Ν. 2961/2001). Εν προκειμένω πρόκειται για περίπτωση μεταφοράς χρηματικών ποσών μεταξύ κοινών λογαριασμών και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του εισοδήματος και συγκεκριμένα των ΠΟΛ 1033/2013 και ΠΟΛ1228/2014 και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς.

2ος λόγος : Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου. δεδομένου ότι αφενός δεν υφίστανται νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και ότι δεν υφίσταται λόγος παράτασης της προθεσμίας παραγραφής κατ'άρθρο 84 παρ. 4 του ιδίου νόμου και αφετέρου ότι ο ισχύων χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου είναι πενταετής κατ'άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα δε με τα ανωτέρω αναφερόμενα, στην προκειμένη περίπτωση η αξίωση της Φορολογικής Αρχής προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου για την χρήση 1.1.2013 – 31.12.2013 ΕΧΕΙ ΥΠΟΠΕΣΕΙ ΣΕ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ. Ειδικότερα για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014) ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ξεκίνησε στις 1.1.2015 και έληξε στις 31.12.2019. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικής πράξης φόρου για την υπό κρίση χρήση (2013) έχει υποπέσει σε παραγραφή. Είναι λοιπόν απολύτως προφανές ότι ο λόγος που η αρμόδια Φορολογική Αρχή επέλεξε να εφαρμόσει τις διατάξεις περί δωρεών του Ν. 2961/2001 και όχι εκείνες του Ν. 2238/1994, ήταν αποκλειστικά και μόνο λόγω της προφανούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού, όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος.

3ος λόγος : Παράβαση νόμου – μη συνδρομή των νομίμων και ουσιαστικών προϋποθέσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2961/2001 περί δωρεάς / γονικής παροχής. Περαιτέρω, ειδικά όσον αφορά την ύπαρξη και κατ'επέκταση την φορολόγηση γενόμενης δωρεάς χρημάτων, προκειμένου να μπορεί να επιβληθεί φόρος δωρεάς κατά τον Ν. 2961/2001, θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που ορίζει ο Αστικός Κώδικας. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι ακόλουθες: α) η παροχή ενός περιουσιακού στοιχείου, β) η συγκεκριμένη παροχή να γίνεται άνευ ανταλλάγματος γ) να υπάρχει μείωση της περιουσίας του δωρητή με ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και αυτό να γίνεται εξαιτίας βουλήσεως του δωρητή. Ειδικότερα, όσον αφορά τις δοσοληψίες μεταξύ συγγενών, για να μπορεί να επιβληθεί φόρος δωρεάς θα πρέπει να υπάρχει αληθής προσαύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, θα πρέπει να αποδείξει ότι η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου έγινε από χαριστική αιτία (animus donandi). Στην περίπτωση της ΔΕΔ Θεσ/νίκης 2475/2019 η φορολογική αρχή στηρίχθηκε για τον καταλογισμό του φόρου δωρεάς στην στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας εξαιτίας των μεταφορών χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, αλλά μόνη η επαύξηση της περιουσίας δεν αποδεικνύει την χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ποσών αυτών. Εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή – Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς έχει αποκλειστικά και μόνο εφαρμόσει την σχετική περί δωρεάς διάταξη μόνο «κατά φαινόμενο» και χωρίς ουδόλως να έχει αποδείξει ως όφειλε ούτε ότι υπήρξε εν προκειμένω «παροχή» αλλά ούτε και ότι πράγματι υπήρξε αύξηση της δικής του περιουσίας με ταυτόχρονη μείωση της περιουσίας των φερόμενων ως δωρητών, μεταξύ των οποίων και του αποβιώσαντος πατρός του, ο οποίος ασφαλώς κατά κύριο λόγο ήταν ο πραγματικός δικαιούχος των χρημάτων. Σημειωτέον ότι η Φορολογική Αρχή – Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ουδόλως επικαλείται αλλά ούτε και μπορεί να επικαλεστεί χρήση ή ανάλωση από αυτόν του υπό κρίση χρηματικού ποσού αρκούμενη μόνο, μη νομίμως, στην διαπίστωση της γενόμενης κίνησης μεταφοράς μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών. Σε κάθε περίπτωση και προς αποφυγή οιαδήποτε αμφιβολίας σχετικά με την αληθή αιτία της υπό κρίση τραπεζικής μεταφοράς, θα πρέπει να τονισθεί ότι αυτή έλαβε χώρα προκειμένου να τακτοποιηθούν οικογενειακές υποθέσεις και οικονομικές υποχρεώσεις σχετιζόμενες με

την οικογενειακή τους περιουσία (όπως ενδεικτικά τακτοποίηση αυθαιρέτων και άλλες ανάγκες), όπως μάλιστα προκύπτει και από την κίνηση των σχετικών λογαριασμών. Εξάλλου, ο βασικότερος λόγος για τον οποίο έλαβε χώρα η εν λόγω κίνηση, αφορούσε επιθυμία του πατέρα του, η οποία συνέτεινε στην προστασία της οικογενειακής περιουσίας από τυχόν κατασπατάλησή της από την αδελφή του, η οποία ήταν επίσης συνδικαιούχος στον σχετικό λογαριασμό και, αν και ουδόλως είχε συμμετάσχει στην δημιουργία της σχετικής περιουσίας, είχε δικαίωμα αναλήψεως χρηματικών ποσών. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει και επικαλείται σχετική διαθήκη του πατρός του καθώς και πληρεξούσιο το οποίο είχε συντάξει ο πατέρας του λίγο πριν τον θάνατο του και στο οποίο με καθιστούσε μοναδικό πληρεξούσιο και αντιπρόσωπο του για όλες τις υποθέσεις. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης ότι όπως προκύπτει από τις σχετικές φορολογικές του δηλώσεις, αλλά και την κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού, σε ουδεμία απολύτως απόκτηση περιουσιακού στοιχείου προχώρησε, ώστε να δικαιολογείται η προς αυτόν άτυπη δωρεά χρημάτων. Εξάλλου, από την ίδια την κίνηση του λογαριασμού την οποία προσκομίζει προκύπτει σαφώς ότι μετά την μεταφορά των χρημάτων ακολουθείται εν πολλοίς η ίδια τραπεζική πρακτική, ήτοι η τοποθέτηση – επένδυση των σχετικών χρημάτων μέσω προθεσμιακής κατάθεσης των χρημάτων. Άλλωστε είναι απολύτως προφανές ότι, αφ'ής στιγμής, ήταν ήδη συνδικαιούχος στον ελεγχόμενο κοινό λογαριασμό με τον αποβιώσαντα πατέρα του, εάν άφηνε ή επέστρεφε τα σχετικά χρήματα στον ίδιο λογαριασμό, από τον οποίο προήλθαν, ουδεμία φορολογική υποχρέωση θα υπείχα τόσο ως προς τη χρήση, όσο και προς δήλωση του σχετικού ποσού ως κληρονομία κατ'εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 του Ν. 2961/2001. Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι μεγάλο μέρος των σχετικών χρημάτων χρησιμοποιήθηκε για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του πατέρα του προς το Ελληνικό Δημόσιο από οφειλόμενους φόρους σχετιζόμενους με την ακίνητη περιουσία του, καθώς και την τακτοποίηση υφιστάμενων αυθαιρεσιών, αλλά και τα έξοδα της αποδοχής κληρονομίας, τις οποίες εξοφλούσε ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από προσκομιζόμενα έγγραφα και παραστατικά. Το γεγονός αυτό αποδεικνύει εν πολλοίς τον ισχυρισμό του ότι ουδεμία πρόθεση γονικής παροχής χρημάτων υπήρχε εν προκειμένω, αλλά ούτε και προσαύξηση της περιουσίας του, τουναντίον, η μεταφορά των σχετικών ποσών είχε αποκλειστικά και μόνο διαχειριστικό σκοπό. Ως εκ τούτου είναι απολύτως προφανές ότι ουδεμία απολύτως περίπτωση δωρεάς – γονικής παροχής χρημάτων υφίσταται εν προκειμένω και για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει μη νόμιμη και ακυρωτέα.

4^{ος} λόγος :Παράβαση νόμου – Εσφαλμένος επιμερισμός των διακινήθων χρηματικών ποσών. όλως επικουρικός, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι εν προκειμένω υφίσταται θέμα άτυπης δωρεάς – γονικής παροχής χρημάτων – γεγονός το οποίο αρνείται κατηγορηματικά – εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή έχει προβεί σε εσφαλμένο επιμερισμό των σχετικών χρηματικών ποσών, 240.000 € διά τέσσερεις (4) συνδικαιούχους, δεδομένου ότι η αδελφή τουουδέποτε συμμετείχε ενεργά και ουδέποτε είχε εισφέρει στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό, όπως σαφώς προκύπτει από τις φορολογικές της δηλώσεις και μπορούσε ευχερώς να διαπιστώσει η Φορολογική Αρχή. Κατά συνέπεια, ο ορθός επιμερισμός των ποσών με βάση τον αληθή αριθμό των συνδικαιούχων είναι $240.000 \text{ €} / 3 = 80.000 \text{ €} \times 2$ συνδικαιούχους = 160.000 € και όχι 180.000 €, όπως εσφαλμένα έχει αναγραφεί στην Οριστική Πράξη.

5ος λόγος :Παράβαση νόμου – Μη εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κυρωτικής διάταξης όσον αφορά τον υπολογισμό των προσθέτων φόρων. Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013. Και τούτο διότι, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω αναφερόμενα, το καθεστώς του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ουδόλως τυγχάνει ευνοϊκότερο του προβλεπόμενου στο άρθρο 58 του Ν. 4174/2013, καθόσον άγει στην επιβολή υψηλότερου προστίμου, συνυπολογιζομένων και των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

Επειδή με το άρθρο 34 παρ.1 και 3 του ν. 2961/2001 ορίζεται:

«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.

3. 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 1....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1 του ν. 2961/2001, σε φόρο υποβάλλεται : α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του ν. 2961/2001, ορίζεται:

«υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.1 του ν. 2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο 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 τον χρόνο παράδοσης.

Επειδή κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η απόδειξη της κατά τα ανωτέρω, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει την ελεγκτική αρχή, πλην λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ

προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣτΕ 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.).

Προϋπόθεση, όμως για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 του ν. 2961/2001, είναι η αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο, για την απόδειξη της οποίας βαρύνεται ο φορολογούμενος (ΣτΕ 43/2006). Άλλωστε, έχει γίνει δεκτό ότι η πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού ενός προσώπου με αντίστοιχη χρέωση του ατομικού λογαριασμού άλλου προσώπου, δεν συνιστά εκ του λόγου αυτού άτυπη δωρεά του ενός προς τον άλλο (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Ι. Φωτόπουλος, 5η έκδοση, Β' τόμος, σελ 1212).

Επειδή στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.*
- 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».*

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων την μη πλήρωση των προϋποθέσεων της άτυπης δωρεάς και τον μη νόμιμο καταλογισμό φόρου δωρεάς για μεταφορές ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών με ίδιο συνδικαιούχο διότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του φόρου εισοδήματος και όσα αναφέρονται στις ΠΟΛ1033/2013 και ΠΟΛ1228/2014 και επίσης και σε κάθε περίπτωση όσον αφορά τις δοσοληψίες μεταξύ συγγενών, για να υφίσταται φόρος δωρεάς θα πρέπει να υπάρχει αληθής προσαύξηση της περιουσίας και η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, θα πρέπει να αποδείξει ότι

η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου έγινε από χαριστική αιτία. Ενώ η στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας εξαιτίας των μεταφορών χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, δεν αποδεικνύει την χωρίς αντάλλαγμα παροχή (ΔΕΔ Θεσ/νίκης 2475/2019) . Στην προκειμένη περίπτωση ισχυρίζεται ότι η μεταφορά χρημάτων έγινε για τακτοποίηση οικογενειακών υποθέσεων σχετιζόμενες με την οικογενειακή περιουσία. Και τέλος, όλως επικουρικής, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι εν προκειμένω υφίσταται θέμα άτυπης δωρεάς χρημάτων — γεγονός το οποίο αρνείται κατηγορηματικά, η φορολογική αρχή έχει προβεί σε εσφαλμένο επιμερισμό των σχετικών χρηματικών ποσών 240.000 € διά τέσσερεις (4) συνδικαιούχους, δεδομένου ότι η αδελφή του ουδέποτε συμμετείχε ενεργά και ουδέποτε είχε εισφέρει στον τραπεζικό λογαριασμό από τον οποίο μεταφέρθηκαν τα χρήματα.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος έκρινε ως ανωτέρω αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης ότι η μεταφορά του ποσού 240.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό GR..... όπου δικαιούχοι είναι ο,,και ο προσφεύγων στον λογαριασμό Ταμιευτηρίου GR..... με δικαιούχους επίσης τον προσφεύγοντα και τη συζύγο τουυποκρύπτει Άτυπη Δωρεά χρημάτων.

Ωστόσο από μόνη της η μεταφορά από έναν λογαριασμό σε έναν άλλο με κοινό δικαιούχο στον λογαριασμό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δωρεά.

Όπως διαπιστώνεται από την οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό φόρου δωρεάς χωρίς όμως να αντικρούει επαρκώς και αιτιολογημένα τους ανωτέρω προβαλλόμενους με το υπόμνημά του λόγους του προσφεύγοντος. Ειδικότερα ο καταλογισμός της δωρεάς στην οικεία έκθεση ελέγχου αιτιολογείται ως εξής:

«Η Μεταφορά αυτού του ποσού από τον πατέρα του, την μητέρα του και την αδελφή του (.....,..... και) προς τον ίδιο τον ελεγχόμενο και την σύζυγο του, υποκρύπτει Άτυπη Δωρεά χρημάτων .

Ι. Από ταν λογαριασμό τροφοδότησης GR..... των (.....της,και) μεταφέρθηκαν χρήματα ποσού 240.000,00 στις 28/06/2013 στον λογαριασμό Ταμιευτηρίου GR..... τουκαι της συζύγου του

Στο λογαριασμό τροφοδότησης είναι τέσσερα (4) άτομα συνδικαιούχοι δηλ. $240.000,00\text{€} : 4 = 60.000,00\text{€}$ έκαστος. Επομένως τα τρία άτομα είναι οι Δωρεοδόχοι τουδιότι κατέθεσαν στον λογαριασμό του ελεγχόμενου το ποσό των $60.000\text{€} \times 3 = 180.000,00\text{€}$.

ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ....

ΥΠΟΜΝΗΜΑ.....

Οι ισχυρισμοί του ανωτέρω δεν ευσταθούν διότι :

Α) Το ποσό που καταλογίστηκε ως άτυπη Δωρεά δεν μπορεί να αποτελεί εισόδημα από πηγή εισοδήματος του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, διότι είναι γνωστός ο τρόπος αποκτησης των ανωτέρω εισοδημάτων τα οποία προϋπήρχαν στον λογαριασμό και δεν αποκτήθηκαν μέσα στο 2013 .

Β) Το ποσό αυτό μεταφέρθηκε στον λογαριασμό του ελεγχόμενου από τον κοινό λογ/μο του εν ζωή τότε πατέρα, μητέρας και αδελφής του, από τις 240.000,00€ το μερίδιο που αναλογεί στον ίδιο είναι 60.000,00€, το υπόλοιπο ποσό των 180.000,00€ το απέκτησε από άτυπη Δωρεά χρημάτων, και δεν αποδεικνύεται η μη συμμετοχή της αδελφής που αναφέρει στο υπόμνημα .

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει ότι υπάρχει άτυπη Δωρεά χρημάτων από τον πατέρα του , την μητέρα του και αδελφή του προς τον γιό και αδελφό και λόγω του ότι δεν είχε υποβληθεί Δήλωση Δωρεάς από τους Δωρεοδόχους ο έλεγχος υπολογίζει τον αναλογούντα Φόρο Δωρεάς για το ποσό των 180.000 00€.

Για το ποσό που αναλογεί στους γονείς δηλαδή $60.000,00 \times 2 = 120.000,00\text{€}$ ο φόρος υπολογίζεται με ποσοστό 10% (Α' βαθμού Συγγένεια)

Για την αναλογία της αδελφής 60.000,00 € ο φόρος υπολογίζεται με ποσοστό 20% (Β βαθμού Συγγένεια)».

Για να τεκμηριωθεί και να αιτιολογηθεί ότι υφίσταται θέμα δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων ενός τραπεζικού λογαριασμού, ως απαιτείται από τις προαναφερθείσες διατάξεις θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης αφενός ως προς την τροφοδοσία του αρχικού κοινού λογαριασμού και την συνεισφορά του δικαιούχου (εν δυνάμει δωρεοδόχου) στον λογαριασμό αυτό αφετέρου από τον τελικό κοινό λογαριασμό στον οποίο μεταφέρθηκαν τα χρήματα θα πρέπει να διαπιστώνεται σαφώς η αύξηση της περιουσίας του δικαιούχου μέσω ανάλωσης και αξιοποίησης των χρημάτων για λογαριασμό του και να έχει αποκλεισθεί επίσης το γεγονός ότι τα χρήματα να έχουν αναλωθεί από τον άλλο συνδικαιούχο του τελικού λογαριασμού.

Εν προκειμένω ως προς τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό δωρεάς χωρίς όμως να έχει γίνει καμία ελεγκτική επαλήθευση ως προς την τροφοδοσία του αρχικού κοινού λογαριασμού και να τεκμηριωθεί αρχικώς εάν τίθεται θέμα δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων του αρχικού λογαριασμού, ενώ επίσης και ως προς την ανάλωση των ποσών που μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό με αριθμό GR....., επίσης δεν αποδείχθηκε από την πλευρά του ελέγχου ότι τα υπό κρίση ποσά αναλήφθηκαν και αξιοποιήθηκαν με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω η ελεγκτική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε τον καταλογισμό της δωρεάς. Βασίσθηκε μόνο στην στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος εξαιτίας της μεταφοράς χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό στον οποίον ο ίδιος ήταν συνδικαιούχος σε τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο επίσης ο ίδιος ήταν συνδικαιούχος χωρίς όμως να αιτιολογείται και να αποδεικνύεται από τον έλεγχο, ως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις ότι συντρέχει «αληθής» αύξηση περιουσίας εντός του υπό κρίση έτους για τον προσφεύγοντα και όχι «κατά το φαινόμενο μόνον» απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (σχετ. ΔΕΔ 0738/2020, ΔΕΔ02475/2019).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί

να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ.6 του ν.4174/2013**.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2021** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**, και την ακύρωση της υπ' αριθμ./**29.5.2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς φορ. έτους **2013** (χρήση **1.1.2013 - 31.12.2013**) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .