



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/11/2021
Αριθμός απόφασης: 4417

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

ε. 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 από **29.04.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π.:

-του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

-του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

-του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014,

-του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

-του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

-του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

-του υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014
-της υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014
-του υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014
-του υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014
και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6.Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/26-10-2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

7.Την με αριθμ./2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ /27-10-2021 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα.

9.Την με αριθμ...../2021 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η οποία διαβιβάσθηκε στην ελεγκτική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2021/27-10-2021 έγγραφο.

10. Την από 16/11/2021 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της ελεγκτικής αρχής η οποία διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ./2021 (ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ/22-11-2021) έγγραφο.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

1. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 10.000,00 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 10.621,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 20.621,00 Ευρώ.

2. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 44.339,34 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 46.121,78 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 90.461,12 Ευρώ.

3. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 10.000,00 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 10.329,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 20.329,00 Ευρώ.

4. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 10.000,00 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 10.402,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 20.402,00 Ευρώ.

5. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 5.000,00 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 5.055,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **10.055,00 Ευρώ**.

6. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 8.000,00 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 8.029,60 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **16.029,60 Ευρώ**.

7. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 25.791,33 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 26.263,30 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **52.054,63 Ευρώ**.

8. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 12.315,60 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 13.170,30 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **25.485,90 Ευρώ**.

9. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 12.100,00 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 12.674,75 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **24.774,75 Ευρώ**.

10. Με τον υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίζεται σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 20.000,00 Ευρώ πλέον προστίμου ύψους 20.512,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **40.512,00 Ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 09/04/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2013 και 2014 που διενήργησε η ελεγκτική αρχή βάσει της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την κα. του με Α.Φ.Μ., προέκυψαν μεταφορές χρηματικών ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς εξωτερικού του συζύγου της προσφεύγουσας, του με Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού προς τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής της προσφεύγουσας στους οποίους εμφανίζεται ως μοναδική δικαιούχος. Συνεπεία των παραπάνω συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 Υπηρεσιακό σημείωμα προς το Αυτοτελές Τμήμα Κεφαλαίου λόγω αρμοδιότητας, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος φόρου δωρεάς, και εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ./2020 εντολή φορολογικού ελέγχου.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Ο του με Α.Φ.Μ. και η του με Α.Φ.Μ. είναι σύζυγοι με ημερομηνία έναρξης της συζυγικής τους σχέσης σύμφωνα με το ηλεκτρονικό υποσύστημα TAXIS, την 08/12/2009. Κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014, ο αποτελούσε (και αποτελεί μέχρι και σήμερα) μόνιμο κάτοικο αλλοδαπής με χώρα κατοικίας το Κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, όπως

προκύπτει τόσο από το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 δελτίο πληροφοριών όσο και από τα υποβληθέντα απαντητικά υπομνήματα, πραγματοποιούσε μεταφορές χρηματικών ποσών από προσωπικούς λογαριασμούς εξωτερικού που τηρούσε, σε λογαριασμούς εσωτερικού οι οποίοι είχαν σαν μοναδικό δικαιούχο τη σύζυγό του. Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών προκύπτει ότι το συνολικό ποσό που κατατέθηκε σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας ανέρχεται σε **1.575.462,80€**.

Για τα ποσά που κατατέθηκαν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι χρησιμοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων και για την απόκτηση επενδυτικών προϊόντων, ήτοι άνοιγμα προθεσμιακών λογαριασμών και αγορά αμοιβαίων προϊόντων με μοναδικό δικαιούχο την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου κρίθηκε από τον έλεγχο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί άτυπης δωρεάς και εκδόθηκαν για τον καταλογισμό του φόρου οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος καταλογισμός διαφορών φόρου δωρεάς σε οικονομικές δοσοληψίες μεταξύ συζύγων στο πλαίσιο της από κοινού διαχείρισεως των οικονομικών τους. ο έλεγχος ουδόλως εκπλήρωσε το βάρος αποδείξεως των φερομένων ως «άτυπων δωρεών», καθώς αρκέστηκε αποκλειστικώς στη μεταφορά χρηματικών ποσών από τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου της , προς αυτήν. Πιο συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι από την αναλυτική κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της προκύπτει ότι συνολικό ποσό ύψους **954.388,26 Ευρώ** αναλήφθηκε σε μετρητά χρήματα, προκειμένου αφενός να εξοφληθούν οικονομικές τους υποχρεώσεις και αφετέρου να διαφυλαχθεί ένα ικανό χρηματικό ποσό, κατόπιν εντολής και υποδείξεως του συζύγου της, εκτός τραπεζικού συστήματος, υπό τον φόβο επιβολής κεφαλαιακών περιορισμών ή «κουρέματος» των τραπεζικών καταθέσεων:

Λογαριασμός	Έτος	Ποσό Αναλήψεων
.....	2014	593.408,26 Ευρώ
.....	2015	71.730,00 Ευρώ
.....	2015	289.250,00 Ευρώ

Περαιτέρω, από την αναλυτική κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της και αποτυπώνεται στον ακόλουθο πίνακα, συνολικό ποσό ύψους **274.697,10 Ευρώ** χρησιμοποιήθηκε για την έκδοση – πληρωμή τραπεζικών επιταγών, δυνάμει των οποίων εξοφλήθηκαν διάφορα οικογενειακά τους έξοδα:

Λογαριασμός	Έτος	Ποσό Επιταγών
.....	2014	172.919,00 Ευρώ
.....	2015	22.580,00 Ευρώ
.....	2015	79.198,10 Ευρώ

Και τα υπόλοιπα ποσά χρησιμοποιήθηκαν για την απ' ευθείας πληρωμή, μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της, πάσης φύσεως κοινών οικογενειακών δαπανών τους. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κανένα ποσό δεν αποδεικνύεται ότι τυχόν το καρπώθηκε για ίδιον όφελος, το ανάλωσε ατομικώς ή το χρησιμοποίησε για την πραγματοποίηση αμιγώς δικών της αγορών, την εξόφληση δικών της εξόδων ή την οριστική εκμετάλλευσή του αποκλειστικώς για δικό της συμφέρον ή ότι τυχόν αυτό παρέμεινε προς όφελός της σε ατομικό λογαριασμό της. Όλες οι ανωτέρω κινήσεις γίνονταν κατ' εντολή, καθ' υπόδειξη και για λογαριασμό του συζύγου της,

-Η Φορολογική Αρχή έφερε στο ακέραιο το βάρος αποδείξεως ότι τα ποσά, που αναλήφθηκαν σε μετρητά χρήματα ή χρησιμοποιήθηκαν για την έκδοση – πληρωμή τραπεζικών επιταγών από τους λογαριασμούς της κατόπιν αποστολής χρημάτων από τον ως άνω σύζυγό της, αναλώθηκαν σε ατομικές της και όχι οικογενειακές τους δαπάνες, πλην όμως ουδόλως εξεπλήρωσε το εν λόγω βάρος αποδείξεως. Σχετικά με την καταβολή δόσεων στεγαστικών δανείων, συνολικού ύψους 633.845,83 Ευρώ, προσκομίζει και επικαλείται τις υπ' αριθμ./2009 και/2011 Συμβάσεις Τοκοχρεωλυτικού Δανείου με την (ΣΧΕΤ. 1, 2), εκ των οποίων προκύπτει ότι ο ανωτέρω σύζυγός της,, είχε τεθεί ως εγγυητής. Από τις προμνημονευθείσες δανειακές συμβάσεις και, συγκεκριμένα, τα οριζόμενα στο άρθρο 14 εκάστης εξ αυτών ευθέως και ρητώς προκύπτει ότι ο ανωτέρω σύζυγός της,, τεθείς ως εγγυητής, ευθύνεται ως αυτοφειλέτης και παραιτείται της ενστάσεως της διζήσεως. Κατά τον τρόπο αυτό, σύμφωνα με την σχετική νομολογία, μετατρέπεται σε πρωτοφειλέτη και η οφειλή, την οποία εκπληρώνει, είναι και δική του οφειλή. Σχετικά με την απόκτηση χρεογράφων, συνολικού ύψους 631.913,22 Ευρώ, ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από τα σχετικά τραπεζικά έγγραφα, σε καμία περίπτωση δεν καρπώθηκε κατά τρόπο οριστικό τα οικεία χρηματικά ποσά, παρά, ακολουθώντας πάντοτε τις οδηγίες και τις εντολές του συζύγου της,, αρχικώς τα επανεπένδυε και, εν συνεχεία, είτε τα ανέλαβε σε μετρητά χρήματα προς διαφύλαξη για λογαριασμό του, δεδομένης και της προϊούσης οικονομικής κρίσεως και της αναξιοπιστίας του τραπεζικού συστήματος, είτε προέβην σε πληρωμή πάσης φύσεως οικονομικών υποχρεώσεων, που συνδέονταν με τον κοινό οικογενειακό τους βίο. Σχετικά με την αγορά αυτοκινήτων, συνολικού ύψους 336.382,00 Ευρώ, αφενός τα εν λόγω αυτοκίνητα τα χρησιμοποιούσε και ο σύζυγός της κάθε φορά, που επισκέπτονταν την Ελλάδα, και αφετέρου η κτήση ή διατήρηση αυτοκινήτου επ' ονόματί του συζύγου προκαλούσε προβλήματα, σύμφωνα με τις τότε κρατούσες (παράνομες και εσφαλμένες) αντιλήψεις, στον χαρακτηρισμό του ως φορολογικού κατοίκου εξωτερικού.

Η προσφεύγουσα κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021/26-10-2021 υπόμνημα με το οποίο κατά βάση ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίσθηκε δωρεά σε οικονομικές δοσοληψίες με τον σύζυγό της καθώς πρόκειται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της από κοινού διαχείρισεως των οικονομικών τους και ποτέ δεν καρπώθηκε ατομικώς τα υπό κρίση χρηματικά ποσά και ότι όλες οι κινήσεις γίνονταν κατ' εντολή και υπόδειξη του συζύγου της. Επίσης με το από 26/10/2021 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται σχετικά με την αγορά αυτοκινήτων συνολικού ύψους 336.382,00 ευρώ από την πλευρά της, ότι αφενός τα εν λόγω αυτοκίνητα τα χρησιμοποιούσε και ο σύζυγός της κάθε φορά που

επισκέπτονταν την Ελλάδα και αφετέρου η κτήση και διατήρηση αυτοκινήτου επ' ονόματι του προκαλούσε προβλήματα σύμφωνα με τις τότε κρατούσες και εσφαλμένες αντιλήψεις στον χαρακτηρισμό του ως φορολογικό κάτοικο εξωτερικού.

Επίσης προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού στην κοινού με τον σύζυγό της για την χρονική περίοδο από την 01/01/2015-31/12/2020 από την οποία ισχυρίζεται ότι προκύπτει ότι σε αυτόν μεταφέρονταν χρήματα από τον με αριθμ..... ατομικό λογαριασμό της στην μετά την ρευστοποίηση των αμοιβαίων κεφαλαίων, ήτοι ισχυρίζεται ότι τα χρήματα τελικώς επέστρεφαν στον σύζυγό της μέσω κατάθεσης στον κοινό λογαριασμό.

Η Υπηρεσία μας κατόπιν του ανωτέρω υπομνήματος εξέδωσε την με αριθμ./2021 Πράξη Αναπομπής η οποία διαβιβάσθηκε στην ελεγκτική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ2021/27-10-2021 έγγραφο.

Η ελεγκτική αρχή κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων στοιχείων απέστειλε την από 16/11/2021 και με αριθμ. πρωτ..... (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/22-11-2021) έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

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 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...

4. Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής, από πρόσωπο που δεν αποδεικνύει την οικονομική του δυνατότητα, ως αξία για την επιβολή του φόρου της άτυπης δωρεάς λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και τιμήματος για την περίπτωση αγοράς ακινήτου, ενώ για την ανέγερση οικοδομής λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και συνολικής δαπάνης που πραγματοποιήθηκε, όπως αυτή προκύπτει από τα νόμιμα παραστατικά....».

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 στο **άρθρο 29 παρ.1 του ν.2961/2001** ορίζονται τα εξής:

«Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α , Β και Γ . Στην Α κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του Ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.».

Επειδή στο **άρθρο 44 παρ.2 του ν.2961/2001** ορίζεται:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 102 παρ.1 του ν. 2961/2001** ορίζεται:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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 τις διατάξεις του άρθρου 498 του Αστικού Κώδικα:

«Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1034 του Αστικού Κώδικα:

«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 αυθαίρετως 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, 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.).

Προϋπόθεση, επίσης 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). Ενώ 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 σύμφωνα με το άρθρο 361 ΑΚ κατ' εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μια πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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 σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

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 (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στο άρθρο 5 παρ.1 και 3 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.ΔΕ. ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή εν προκειμένω από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Ο του ΑΦΜ:..... και η του
ΑΦΜ:..... είναι σύζυγοι με ημερομηνία έναρξης της συζυγικής τους σχέσης σύμφωνα με το ηλεκτρονικό υποσύστημα TAXIS, την 08/12/2009. Κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014, ο αποτελούσε (και αποτελεί μέχρι και σήμερα) μόνιμο κάτοικο αλλοδαπής με χώρα κατοικίας το Κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, όπως προκύπτει τόσο από το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 δελτίο πληροφοριών όσο και από τα υποβληθέντα απαντητικά υπομνήματα της προσφεύγουσας, ο σύζυγος πραγματοποιούσε μεταφορές χρηματικών ποσών από προσωπικούς λογαριασμούς εξωτερικού που τηρούσε, σε λογαριασμούς εσωτερικού οι οποίοι είχαν σαν μοναδικό δικαιούχο τη σύζυγό του. Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών προκύπτει ότι το συνολικό ποσό που κατατέθηκε σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας ανέρχεται σε **1.575.462,80€** και αφορά τα παρακάτω χρηματικά ποσά:

	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	«Απέναντι» Λογαριασμός	Δικαιούχοι Λογαριασμού
1		Καταθετικός	3/4/2014	..... ..... .....	123.156,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
2		Καταθετικός	2/5/2014	..... .....	100.000,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
3		Καταθετικός	11/6/2014	..... .....	121.000,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
4		Καταθετικός	15/7/2014	..... .....	100.000,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
5		Καταθετικός	16/7/2014	..... .....	443.393,44	EUR	..... ..... .....	..... .....
6		Καταθετικός	3/9/2014	..... .....	100.000,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
7		Καταθετικός	25/9/2014	..... .....	200.000,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
8		Καταθετικός	30/10/2014	..... .....	257.913,36	EUR	..... ..... .....	..... .....

9	..... .....	Καταθετικός	11/11/20 14	..... .....	50.000,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
1 0	..... .....	Καταθετικός	23/12/20 14	..... .....	80.000,00	EUR	..... ..... .....	..... .....
ΣΥΝΟΛΟ					1.575.462,80 €			

Τα ως άνω ποσά όπως προκύπτει τόσο από το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 δελτίο πληροφοριών όσο και από τα υποβληθέντα απαντητικά υπομνήματα χρησιμοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων και για την απόκτηση επενδυτικών προϊόντων, ήτοι άνοιγμα προθεσμιακών λογαριασμών και αγορά αμοιβαίων προϊόντων με μοναδικό δικαιούχο την προσφεύγουσα. Όπως προκύπτει από τα υποβληθέντα απαντητικά υπομνήματα καθώς και τα σχετικά τραπεζικά έγγραφα που προσκομίστηκαν, πραγματοποιήθηκαν σταδιακές εξαγορές του ως άνω αμοιβαίου κεφαλαίου, και τα ποσά των εξαγορών μεταφέρονταν αυθημερόν ή σε κοντινά χρονικά σημεία σε λογαριασμούς με μοναδικό δικαιούχο την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με τα υποβληθέντα απαντητικά υπομνήματα η προσφεύγουσα ισχυρίσθηκε ότι το συνολικό ποσό του 1.575.462,80€ διοχετεύτηκε για την εξόφληση πάσης φύσεως οικογενειακών δαπανών χωρίς περαιτέρω διευκρινήσεις για τη φύση αυτών των δαπανών. Συγκεκριμένα συνολικό ποσό ύψους 954.388,26 Ευρώ αναλήφθηκαν σε μετρητά χρήματα, συνολικό ποσό ύψους 274.697,10 Ευρώ χρησιμοποιήθηκε για την έκδοση-πληρωμή τραπεζικών επιταγών ενώ τα υπόλοιπα ποσά χρησιμοποιήθηκαν για την απ' ευθείας πληρωμή, μέσω τραπεζικών λογαριασμών, πάσης φύσεως οικογενειακών δαπανών.

Ωστόσο όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ο του ΑΦΜ:..... κατά την ελεγχόμενη χρήση (2014) διέθετε οικονομική κατάσταση τέτοια που του επέτρεπε τη διενέργεια δωρεάς κατά το ως άνω ποσό ήτοι 1.575.462,80€.

Επιπλέον κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 η προσφεύγουσα του ΑΦΜ:..... κατέβαλε, πλέον άλλων εξόδων, για την αγορά αυτοκίνητων αποκλειστικής κυριότητας αυτής συνολικά ποσά ύψους 336.382,00€, την καταβολή δόσεων στεγαστικού δανείου για ακίνητο στο Δήμο, αποκλειστικής κυριότητας αυτής συνολικά ποσά ύψους 633.845,83€ και για την απόκτηση χρεογράφων γενικά αποκλειστικής κυριότητας αυτής συνολικά ποσά ύψους 631.913,22 €, χωρίς τα δηλωθέντα εισοδήματά της να επαρκούν για την κάλυψη των ως άνω δαπανών.

Οι ως άνω δαπάνες καλύφθηκαν, στα πλαίσια του οικογενειακού εισοδήματος, με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών του συζύγου της του Για τα τέσσερα ως άνω φορολογικά έτη δηλώθηκε ανάλωση κεφαλαίου συνολικού ύψους 2.598.000,00€. Σημειώνεται ότι η δήλωση για το φορολογικό έτος 2017 αποτελεί την τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί άτυπης δωρεάς (άρθρο 1, 34, 35 και 39 του ν.2961/2001) καθώς από τα υποβληθέντα υπομνήματα και τα προσκομισθέντα τραπεζικά έγγραφα αλλά και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από την προσφεύγουσα είναι αληθής και όχι μόνο κατά φαινόμενο και

δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τις προβλεπόμενες δηλώσεις φόρου δωρεάς, για τα υπό κρίση ποσά που μεταφέρθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς της εντός του φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε ο αναλογών φόρος δωρεάς με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις περί άτυπης δωρεάς καθώς τα υπό κρίση ποσά δεν τα καρπώθηκε σε καμία περίπτωση η ίδια αλλά είτε τα ανάλωσε σε οικογενειακές τους δαπάνες στο πλαίσιο του έγγαμου βίου είτε τα κρατούσε κατ' εντολή του συζύγου της εκτός τραπεζικού συστήματος.

Σημειώνεται επίσης ότι η προσφεύγουσα πέραν των ανωτέρω ισχυρίστηκε και με το συμπληρωματικό υπόμνημά της ότι τα υπό κρίση ποσά τα επέστρεψε από τους ατομικούς της λογαριασμούς και συγκεκριμένα από τον ατομικό της λογαριασμό με αριθμ..... της στον κοινό με τον σύζυγό της λογαριασμό με αρ..... της ίδιας Τράπεζας. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίσθηκε αναλυτική κίνηση του κοινού με τον σύζυγό της λογαριασμού με αρ..... της

Επειδή η ανωτέρω αναλυτική κίνηση δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου, η Υπηρεσία μας στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης εξέδωσε την με αριθμ...../2021 Πράξη Αναπομπής προκειμένου η ελεγκτική αρχή να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Η Ελεγκτική αρχή εν συνεχεία διαβίβασε στην Υπηρεσία μας την με αριθμ...../2021 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/22-11-2021) έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Η προσφεύγουσα προσκόμισε αναλυτική κίνηση του με αρ..... λογαριασμού, περιόδου 01.01.2015-31.12.2015.

Από την επισκόπηση των κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού δεν προκύπτει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δηλαδή σε αυτόν τον λογαριασμό μεταφέρονταν χρήματα από τον με αριθμ..... λογαριασμό της στην μετά την ρευστοποίηση των αμοιβαίων κεφαλαίων, ήτοι τα χρήματα επέστρεφαν σε κοινό με τον σύζυγό της λογαριασμό.

Η προσφεύγουσα δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένες πιστώσεις που να επαληθεύουν τους ισχυρισμούς της ότι δηλαδή μετά την ρευστοποίηση των αμοιβαίων κεφαλαίων, συγκεκριμένα χρηματικά ποσά μεταφέρονταν στον με αριθμ..... κοινό λογαριασμό της στην, ούτε προκύπτει από την κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού ότι μεταφέρονταν σε αυτόν χρήματα από τον ατομικό λογαριασμό αριθμ..... της προσφεύγουσας....».

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν.2961/2001 και βάσει της σχετικής νομολογίας για να μπορεί από την φορολογική αρχή να συναχθεί τεκμήριο δωρεάς θα πρέπει:

- να υφίσταται συγκεκριμένος συγγενικός δεσμός μεταξύ των συμβαλλόμενων προσώπων,
- να έχει αποκλεισθεί κάθε άλλη πηγή προέλευσης των μεταβιβαζόμενων χρηματικών ποσών από την ελεγκτική αρχή,

-να αποδεικνύεται ότι έχει πραγματοποιηθεί αληθής αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και μείωση της περιουσίας του δωρητή. Σύμφωνα με το άρθρο 361 ΑΚ κατ' εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μια πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

-η οικονομική κατάσταση του δωρητή να δικαιολογεί την δυνατότητα κατοχής των χρηματικών ποσών που δωρίζονται.

Εν προκειμένω διαπιστώθηκε από τον έλεγχο σαφώς ότι υφίσταται στενή συγγενική σχέση (σύζυγοι), τα υπό κρίση χρηματικά ποσά είναι γνωστής προέλευσης, προέρχονται από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου, ο οποίος είχε και την δυνατότητα κατοχής τους.

Ως προς την προϋπόθεση της αληθούς αύξησης της περιουσίας της προσφεύγουσας η ελεγκτική αρχή αναφέρει ότι από την φορολογική της εικόνα για τα φορολογικά έτη 2014-2017 η προσφεύγουσα προέβη σε ανάλωση αυτών (δεδομένου ότι δεν είχε δικά της εισοδήματα) μέσω απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στο όνομά της για τα έτη 2014-2017 χωρίς να υφίσταται από την πλευρά της σχετική οικονομική δυνατότητα, και συγκεκριμένα στις φορολογικές δηλώσεις απεικονίζονται τα εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2014	2015	2016	2017	ΣΥΝΟΛΟ
Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων	116.800,00	24.635,00		194.947,00	336.382,00
αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων, και χρεογράφων γενικά	631.913,22				631.913,22
τοκοχρεολυτική απόσβεση στεγαστικού δανείου για αγορά ακινήτου στο όνομά της	147.874,50	137.702,60	174.235,30	173.993,43	633.805,83
ΣΥΝΟΛΟ	896.587,72	162.337,60	174.235,30	368.940,43	1.602.101,05
ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	1.468.000,00	330.000,00	350.000,00	450.000,00	2.598.000,00

Επειδή ωστόσο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι σε κάθε περίπτωση δεν καρπώθηκε το σύνολο των χρηματικών ποσών καθώς στα επόμενα έτη 2015-2018 προέβη σε οικογενειακές δαπάνες και σε επιστροφή μέρους των χρημάτων στον σύζυγο μέσω μεταφοράς από τον ατομικό της λογαριασμό σε κοινό με το σύζυγό της λογαριασμό.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την νομολογία για την κρίση περί ύπαρξης δωρεάς και πραγματικής επαύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά δεδομένα και αποδεικτικά στοιχεία της κάθε υπόθεσης.

Εν προκειμένω στην ανωτέρω έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν αναπομπής απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιστροφής χωρίς όμως να γίνεται αναλυτική και τεκμηριωμένη αναφορά ότι έγινε επισκόπηση και στους δύο επικαλούμενους από την προσφεύγουσα λογαριασμούς και να διαπιστώνεται έτσι με ασφαλή και βέβαιο τρόπο είτε ότι δεν υφίσταται περίπτωση μεταφοράς χρημάτων είτε ότι στην περίπτωση που υφίσταται μεταφορά να τεκμηριώνεται κατόπιν αξιολόγησης της κίνησης του ατομικού λογαριασμού της προσφεύγουσας ότι δεν μπορεί να αποτελεί επιστροφή.

Επισημαίνεται ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από την αποσπασματική κίνηση του ατομικού λογαριασμού της προσφεύγουσας με αριθμ....., (η συνολική εικόνα

του οποίου είναι στην διάθεση της ελεγκτικής αρχής), διαπιστώνεται ότι υφίστανται χρεώσεις με την αιτιολογία “TRANSFER” και στον κοινό με τον σύζυγό της λογαριασμό με αριθμ..... υφίστανται όντως στις ίδιες ημερομηνίες με τα ίδια ποσά πιστώσεις με την αιτιολογία «TRANSFER».

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα Απόφαση και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ, κρίνεται ότι για τα παρακάτω χρηματικά ποσά, η αξία των οποίων καλύπτει την αξία της περιουσίας την οποία η προσφεύγουσα απέκτησε αποκλειστικά για λογαριασμό της και δηλώθηκε από την ίδια στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, χωρίς να έχει η ίδια την οικονομική δυνατότητα, και χωρίς από την πλευρά της να αποδεικνύεται ανάλωση σε οικογενειακές δαπάνες ή τυχόν επιστροφή χρημάτων εντός του έτους αυτού στον σύζυγο, πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις περί άτυπης δωρεάς, αποδεικνύεται πλήρως η βούληση των μερών για την μεταβίβαση και ανάλωση των χρημάτων άνευ ανταλλάγματος και συνάγεται με ασφαλή τρόπο τεκμήριο δωρεάς, και συγκεκριμένα για τα παρακάτω χρηματικά ποσά:

	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.
1		Καταθετικός	3/4/2014	..... ..... .....	123.156,00	EUR	/2021
2		Καταθετικός	2/5/2014	..... ..... .....	100.000,00	EUR	/2021
3		Καταθετικός	11/6/2014	..... ..... .....	121.000,00	EUR	/2021
4		Καταθετικός	15/7/2014	..... ..... .....	100.000,00	EUR	/2021
5		Καταθετικός	16/7/2014	..... ..... .....	443.393,44	EUR	/2021
6		Καταθετικός	3/9/2014	..... ..... .....	100.000,00	EUR	/2021
ΣΥΝΟΛΟ					987.549,44€		

Ενώ για τα λοιπά χρηματικά ποσά, για τα οποία ο έλεγχος έκρινε στο σύνολό τους ως άτυπη δωρεά επικαλούμενος την αύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας βάσει των δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015-2017, υφίσταται αμφισβήτηση ως προς την αληθή αύξηση της περιουσίας, λόγω της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα επιστροφής χρηματικών ποσών

στον σύζυγο από το φορολογικό έτος 2015 και μετά, η οποία όμως ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν αποκλείστηκε από την ελεγκτική αρχή με αναλυτικό και τεκμηριωμένο τρόπο ώστε να μπορεί να προσδιορισθεί αιτιολογημένα και εμπεριστατωμένα η φορολογητέα αξία και αναλογών φόρος δωρεάς, ως προβλέπεται και απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ.

Ως εκ τούτου οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν και συγκεκριμένα οι εξής:

	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.
1		Καταθετικό ς	25/9/2014	..... ..... ..... .....	200.000,00	EUR	/2021
2		Καταθετικό ς	30/10/2014	..... ..... ..... .....	257.913,36	EUR	/2021
3		Καταθετικό ς	11/11/2014	..... ..... ..... .....	50.000,00	EUR	/2021
4		Καταθετικό ς	23/12/2014	..... ..... ..... .....	80.000,00	EUR	/2021
ΣΥΝΟΛΟ					587.913,36 €		

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, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με

την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων πράξεων βάσει του ανωτέρω σκεπτικού και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης από 29.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ., ως εξής:

Α)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

- του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

- του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014,

- του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

-της υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

-του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

Β)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω τυπικής πλημμέλειας.

- του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

- του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

- του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

- του υπ' αριθμ. /2021 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Κτήση χρηματικού ποσού	100.00,00
------------------------	-----------

Διαφορά φόρου δωρεάς	10.000,00
Πρόστιμο του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017	10.621,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	20.621,00

(ως ο υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014)

Κτήση χρηματικού ποσού	443.393,44
Διαφορά φόρου δωρεάς	44.339,34
Πρόστιμο του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017	46.121,78
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	90.461,12

(ως ο υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014)

Κτήση χρηματικού ποσού	100.00,00
Διαφορά φόρου δωρεάς	10.000,00
Πρόστιμο του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017	10.329,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	20.329,00

(ως ο υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014)

Κτήση χρηματικού ποσού	100.00,00
Διαφορά φόρου δωρεάς	10.000,00
Πρόστιμο του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017	10.402,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	20.402,00

(ως ο υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014)

Κτήση χρηματικού ποσού	123.156,00
Διαφορά φόρου δωρεάς	12.315,60
Πρόστιμο του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017	13.170,30
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	25.485,90

(ως ο υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014)

Κτήση χρηματικού ποσού	121.000,00
Διαφορά φόρου δωρεάς	12.100,00
Πρόστιμο του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017	12.674,75
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	24.774,75

(ως ο υπ' αριθμ./2021 Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2014)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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