



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

13/12/2023

Αριθμός απόφασης:

2171

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

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

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 27.382,61€, πλέον πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (120% - επιεικέστερη κύρωση) ποσού 32.859,32€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 60.241,93 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας δωρεάς του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. εγγράφου του Α' Αυτοτελούς τμήματος ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκειμένου για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001, όπως ισχύει.

Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο του Α' Αυτοτελούς τμήματος ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στα πλαίσια ελέγχου, που διενεργήθηκε στο φυσικό πρόσωπο, διαπιστώθηκε ότι στη διάρκεια της χρήσης 2013, η ανωτέρω, κατέθεσε στο προσωπικό λογαριασμό του αδελφού της το συνολικό ποσό των 136.913,05 ευρώ. Συγκεκριμένα, βάσει του προαναφερόμενου εγγράφου, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από την ως άνω Υπηρεσία, διαπιστώθηκε ότι οι παραπάνω μεταφορές – πιστώσεις συνολικού ποσού 136.913,05 ευρώ, όπως αυτές φαίνονται στην πίστωση των κινήσεων του ελεγχόμενου ατομικού λογαριασμού (GR.....) του αδελφού της, και στη χρέωση του ατομικού της λογαριασμού GR..... αιτιολογήθηκαν από τους ίδιους, ότι προέρχονται από την ταμειακή διευκόλυνση της από τον αδελφό της με ποσό 140.000,00 ευρώ το έτος 2010, χωρίς ωστόσο να προσκομίσουν κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, με την υπ' αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, που εκδόθηκε κατόπιν άσκησης της με αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής τουκατά του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σχετικά με τις ανωτέρω μεταφορές πιστώσεις, κρίθηκε ότι για τα εν λόγω ποσά δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της προσαύξησης περιουσίας αλλά της δωρεάς. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ως άνω Απόφαση, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι οι τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού 136.913,05 ευρώ προέρχονταν από την αδελφή του και αποτελούν επιστροφή χρημάτων, τα οποία είχε λάβει το έτος 2010 από τον κοινό τους τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να εξοφλήσει κατά το χρόνο εκείνο υποχρεώσεις της που αφορούσαν προμηθευτές εξωτερικού στα πλαίσια της ατομικής της επιχείρησης. Συγκεκριμένα ισχυρίστηκε ότι η κατά το έτος 2010, άντλησε ταμειακά διαθέσιμα ύψους 140.000,00 ευρώ από τον εν λόγω λογαριασμό και τα επέστρεψε το έτος 2013 στον υπ' αριθ. GR..... προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου καμία από τις επίμαχες πιστώσεις δεν αποδεικνύεται ότι προέρχεται από τη χορήγηση ταμειακής διευκόλυνσης στην αδελφή του ποσού 140.000,00 ευρώ, και για τα εν λόγω ποσά, λόγω του ότι αποτελούν τραπεζικές

πιστώσεις γνωστής προέλευσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της προσαύξησης αλλά της δωρεάς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση και εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης, β) να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να του επιστρέψει και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου δωρεάς για το φορολογικό έτος 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2019. Η προβλεπόμενη δεκαετής παραγραφή του άρθρου 102 του ν.2961/2001 είναι μη εύλογη και αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας σύμφωνα με τις αποφάσεις του ΣτΕ 1738/2017 & 2934/2017.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «δωρεάς» χρηματικού ποσού ύψους 136.913,05 ευρώ από την αδελφή του,, το οποίο αποτελεί επιστροφή στον ίδιο χορηγηθείσης ταμειακής διευκόλυνσης. Στην υπό κρίση περίπτωση η ελεγκτική αρχή χαρακτηρίζει ως δήθεν «δωρεά» οκτώ (8) πιστώσεις συνολικού ύψους 136.913,05 ευρώ στην χρήση 2013, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την αδελφή του,, δια τραπεζικής μεταφοράς στον υπ' αριθ. ατομικό του λογαριασμό της τράπεζας, από τον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό της αδελφής του στην τράπεζα Οι εν λόγω πιστώσεις αποτελούν επιστροφή προς αυτόν ποσού ταμειακής διευκόλυνσης που είχε χορηγήσει στην αδελφή του. Συγκεκριμένα, κατά το έτος 2010 χορήγησε στην αδελφή του ποσό ύψους 140.000,00 ευρώ προκειμένου αυτή να εξοφλήσει υποχρεώσεις που είχε έναντι προμηθευτών του εξωτερικού αναφορικά με τις αγορές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της. Το εν λόγω ποσό, η αδελφή του το ανέλαβε από τον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό της τράπεζας δια μεταφοράς ποσών (τραπεζικά εμβάσματα) σε προμηθευτές της στο εξωτερικό. Η ελεγκτική αρχή με πλημμελή έρευνα και αιτιολογία, απέρριψε τον ισχυρισμό του, ότι το εν λόγω ποσό αποτελεί επιστροφή προς αυτόν ποσού ταμειακής διευκόλυνσης από την αδελφή του λαμβάνοντας υπόψη μόνο το πόρισμα της φορολογικής αρχής που πραγματοποιήθηκε για τον έλεγχο της χρήσης 2013 στο οποίο αναφέρεται ότι δεν προσκομίστηκε κανένα τιμολόγιο προμηθευτών του εξωτερικού και από το γεγονός ότι δεν καταβλήθηκε φόρος δωρεάς. Ο ίδιος προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφα των τιμολογίων πώλησης εμπορευμάτων προς την αδελφή του,, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αυτής, τα οποία έχουν εκδοθεί κατά το έτος 2010 από την προμηθεύτρια εταιρεία με την επωνυμία που εδρεύει στην Ολλανδία, συνολικού ποσού 160.587,05 ευρώ (στο οποίο συμπεριλαμβάνεται το υπό κρίση ποσό των 140.000,00 ευρώ) με συνημμένα τα αντίστοιχα τραπεζικά εμβάσματα που πραγματοποιήθηκαν από τον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό της τράπεζας προς εξόφληση αυτών. Η φορολογική αρχή, με την παραδοχή της περί δωρεάς χρηματικού ποσού, παραβιάζει την κοινή πείρα, την λογική αλλά και τη χρηστή διοίκηση, ιδίως τη στιγμή που έχει τηρήσει ήδη το βάρος αποδείξεως που του αναλογεί, αφού από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι το επίμαχο ποσό, αποτελεί επιστροφή σε αυτόν ποσού ταμειακής διευκόλυνσης που είχε χορηγήσει στην αδελφή του στο πλαίσιο άσκησης της εμπορικής δραστηριότητας αυτής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Μεταβατικές διατάξεις

.... **10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α` 85) σε πρώτο βαθμό. ...».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001 περί παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου, ορίζονται τα εξής:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

Επειδή, περαιτέρω στην ΠΟΛ.1199/6.12.2017 με θέμα «Αντιμετώπιση υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου για ακίνητα που βρίσκονται στο Δήμο Ψυχικού» αναφέρονται τα εξής:

«... 1.2. Φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων

Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης).

Για φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 ή 2014 και επόμενων αντίστοιχα η παραγραφή ορίζεται από τον Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ίδιου ως άνω νόμου (2961/2001) , ορίζεται ότι:

« Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής ή προϊόντος. Προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές που δεν έγιναν αμέσως αποδεκτές, υποβάλλεται νέα δήλωση από αυτόν που αποδέχεται, πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου αποδοχής [...]

3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του

Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2010 ΟΛ., .. 990/2004 ΟΛ.)

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση το αντικείμενο της δωρεάς, ήτοι χρηματικό ποσό, παραδόθηκε στον προσφεύγοντα μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό του στις εξής ημερομηνίες: 13.03.2013, 26.03.2013, 27.03.2013, 12.04.2013, 02.05.2013, 13.05.2013, 30.05.2013 & 12.07.2013 και ως εκ τούτου η δήλωση φόρου δωρεάς έπρεπε να υποβληθεί αντιστοίχως έως τις 13.09.2013, 26.09.2013, 27.09.2013, 12.10.2013, 02.11.2013, 13.11.2013, 30.11.2013 & 12.01.2014.

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέποτε υπέβαλε σχετικές δηλώσεις, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου δωρεάς παραγράφεται την 31.12.2028 & την 31.12.2029, ήτοι μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της σχετικής δήλωσης που όφειλε να υποβάλει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 του ν.2961/2001.

Επειδή, με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ 2934/2017 κρίθηκε αντισυνταγματική η παράταση της παραγραφής φορολογικών υποθέσεων από τις διατάξεις των νόμων 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, ενώ και με την επικαλούμενη επίσης υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του ΣτΕ 2934/2017 κρίθηκε ότι τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «συμπληρωματικά στοιχεία» κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΦΕ, ήτοι δεν τυγχάνουν εφαρμογής καθώς στην υπό κρίση υπόθεση η διαφορά φόρου δωρεάς καταλογίσθηκε εντός του ως άνω κανονικού χρόνου παραγραφής.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την, ήτοι εντός της ως άνω οριζόμενης προθεσμίας, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής τυγχάνει αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, με το 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 3, του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς...

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, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34, του ως άνω νόμου, 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.

.....

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, με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ίδιου νόμου:

«Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

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, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ίδιου νόμου:

«Υποκείμενο φόρου

1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ίδιου νόμου:

«Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 «Κατάταξη φορολογούμενων – φορολογικές κλίμακες», του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 44, του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«Υπολογισμός του φόρου

..... 2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 85 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

« Υπόχρεοι σε δήλωση

Α. Σε σύσταση δωρεών και γονικών παροχών υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Εάν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση οι δικαιούχοι της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης και εξαιρέσεις από αυτήν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 86 του ν.2961/2001 σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την δωρεά χρηματικού ποσού, η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στο δωρεοδόχο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπέζη εις ανοικτόν λογαριασμόν επ'ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ'ιδίαν οι δικαιούχοι».

Επειδή με την υπ' αρ. 1891/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι: «.....Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.)».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 3 της ΠΟΛ 1228/2014**: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους: Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).».

Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1175/2017 έχει διευκρινισθεί ότι ένα ποσό τραπεζικής πίστωσης δύναται να συνιστά δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση, αρκεί αυτό να αποδεικνύεται από συγκεκριμένα στοιχεία και σε κάθε περίπτωση ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ**:

«**Βάρος απόδειξης**

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ΚΦΔ**:

«**Επαρκής αιτιολογία**

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον

γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας δωρεάς του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

«Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Α' αυτοτελούς τμήματος ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στα πλαίσια ελέγχου, που διενεργήθηκε στο φυσικό πρόσωπο διαπιστώθηκε ότι, στη διάρκεια της χρήσης 2013, η ανωτέρω κατέθεσε στον προσωπικό λογαριασμό του αδελφού της το ποσό των 136.913,05€.

Συγκεκριμένα, βάσει του προαναφερόμενου εγγράφου, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από το Α' αυτοτελές τμήμα ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε ότι οι παρακάτω μεταφορές - πιστώσεις (όπως αναλύονται στον κάτωθι πίνακα) συνολικού ποσού 136.913,05€, όπως αυτές φαίνονται στην πίστωση των κινήσεων του ελεγχόμενου ατομικού λογαριασμού GR..... του αδελφού της και στη χρέωση του ατομικού της λογαριασμού GR..... αιτιολογήθηκαν από τους ιδίους, ότι προέρχονται από την ταμειακή διευκόλυνση της από τον αδελφό της με ποσό 140.000,00 ευρώ το έτος 2010 χωρίς να προσκομίσουν κανένα αποδεικτικό στοιχείο:

ΧΡΗΣΗ	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση
2013			Καταθετικός	.....	.....	30.000,00
2013			Καταθετικός	.....	.....	1.390,00
2013			Καταθετικός	.....	.....	12.000,00
2013			Καταθετικός	.....	.....	9.000,00
			Καταθετικός	.....	.....	25.000,00

	.....	.....	Καταθετικός	.....	.....	28.200,00
	.....	.....	Καταθετικός	.....	.....	30.000,00
	.....	.....	Καταθετικός	.....	.....	1.323,05
					ΣΥΝΟΛΟ	136.913,05

Επιπλέον, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής του κατά του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σχετικά με τις ανωτέρω πιστώσεις, για τα εν λόγω ποσά, κρίθηκε ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της προσαύξησης αλλά της δωρεάς.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού 136.913,05 ευρώ προέρχονται από την αδελφή του, και αποτελούν επιστροφή χρημάτων τα οποία η ίδια είχε λάβει το έτος 2010 από τον κοινό τους τραπεζικό λογαριασμό, προκειμένου να εξοφλήσει κατά το χρόνο εκείνο υποχρεώσεις της που αφορούσαν προμηθευτές εξωτερικού στα πλαίσια της ατομικής της επιχείρησης.

Ειδικότερα η κατά το 2010, άντλησε ταμειακά διαθέσιμα ύψους 140.000,00 ευρώ από τον εν λόγω λογαριασμό, και τα επέστρεψε στον προσφεύγοντα το 2013 στον προσωπικό του λογαριασμό στην Τράπεζα, με αριθμό GR..... Η ελεγκτική αρχή στο πόρισμα του ελέγχου αναφέρει ότι, καμία από τις κρινόμενες πιστώσεις δεν αποδεικνύεται ότι προέρχεται από τη χορήγηση ταμειακής διευκόλυνσης στην αδελφή του ποσού 140.000,00 ευρώ το 2010, και για τα εν λόγω ποσά, λόγω ότι αποτελούν τραπεζικές πιστώσεις γνωστής προέλευσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της προσαύξησης, αλλά της δωρεάς.

Από έλεγχο που πραγματοποιήσαμε στο πληροφοριακό σύστημα Taxis, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν είχε βεβαιωθεί στον, ως δωρεοδόχο, φόρος δωρεάς, προέκυψε ότι, το έτος 2013 δεν είχε βεβαιωθεί φόρος δωρεάς εις βάρος του με δωρήτρια την

Επίσης στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2013 (οικονομικού έτους 2014) του δεν έχουν δηλωθεί στον κωδικό 781 χρηματικά ποσά που προέρχονται από δωρεές.

Από το γεγονός ότι :

Το έτος 2013, οι ως άνω συμβαλλόμενοι, συνδέονται μεταξύ τους με συγγενικό δεσμό (αδελφία)

Η πηγή προέλευσης του χρηματικού ποσού εκ 136.913,05€, κατά το οποίο αυξήθηκε η περιουσία του κατά το έτος 2013 είναι γνωστή, καθώς πρόκειται για δωρεά από την αδελφή του.

και επειδή :

Κατά την έννοια των ανωτέρω αναφερομένων φορολογικών διατάξεων, δωρεά συνιστά κάθε οικειοθελής παροχή που έχει ως αποτέλεσμα μείωση της περιουσίας του δικαιιοπαρόχου (ΣΤΕ 5058/1996, ΝΣΚ 639/1998, ΝΣΚ 80/2013 κλπ),

Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς για την επιβολή φόρου είναι και αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω κι αν για αυτή δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έντυπο (άτυπη), ο έλεγχος διαπιστώνει μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, όπως κυρώθηκε με το Ν.2961/2001 και ισχύει, καθόσον ο υπόχρεος – δωρεοδόχος δεν υπέβαλε, ως όφειλε, την κατά νόμο δήλωση φόρου δωρεάς το έτος 2013, και δεν κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο δωρεάς.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθμό καταχώρησης βιβλίου Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ) και εκδόθηκε ο με αριθμό Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου δωρεάς έτους 2013. Το ως άνω Σημείωμα με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του σχετικά με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο που να τις αιτιολογεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σημείωμα με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης η παραχώρηση χρηματικού ποσού 136.913,05€ στον χωρίς αντάλλαγμα κατά το έτος 2013, αποτελεί δωρεά προς τον προσφεύγοντα, για την οποία ενώ είχε υποχρέωση δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς από τον υπόχρεο στο φόρο δωρεοδόχο, γεγονός που νομιμοποιεί την φορολογική αρχή να προβεί σε κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου και πρόσθετου φόρου δωρεάς, λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης, όπως ορίζεται από τα άρθρα 34§1,3 και 4, 35§1, 38§1, 39, 44§1 και 2, 85§ Α2, 86§3, 87§2 του ν.2961/2001, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ (2013) ΑΡΘ. 44 § 2 ν. 2961/2001

ΠΟΣΟ ΔΩΡΕΑΣ	ΔΩΡΗΤΡΙΑ	ΔΩΡΕΟΔΟΧΟΣ	Συν/σπής φόρου δωρεάς για δικαιούχους Β'	Φόρος Κλίμακίου (€)
136.913,05€			20%	27.382,61
ΣΥΝΟΛΟ 136.913,05			-	27.382,61
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης βάσει του άρθρου 1 Ν.2523/1997 (περιορισμός 120%)				32.859,32
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 Ν.4987/2022 ήτοι: (50% 13.691,31) + (97 μήνες Χ 0,73% {70,81%}) 27.382,61 Χ 70,81% 19.389,63= 4.695,00				33.080,94
Επιεικέστερη κύρωση σύμφωνα με το αρ. 1 ν. 2523/97 και αρ. 49 Ν.4509/2017				32.859,32
Σύνολο				60.241,93€

Επειδή, κατά το ενδικοφανές στάδιο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «δωρεάς» χρηματικού ποσού ύψους 136.913,05 ευρώ από την αδελφή του, καθώς επρόκειτο για επιστροφή χορηγηθείσης το έτος 2010 ταμειακής διευκόλυνσης. Ειδικότερα, η αδελφή του «ανέλαβε» το υπό κρίση ποσό το έτος 2010 από τον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό της Τράπεζας, δια μεταφοράς ποσών (τραπεζικά εμβάσματα) σε προμηθευτές της στο εξωτερικό.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως δωρεά του χρηματικού ποσού ύψους 136.913,05 ευρώ διότι επρόκειτο για επιστροφή χορηγηθείσης ταμειακής διευκόλυνσης, λεκτέα τα εξής:

- Ο προσφεύγων από τα στοιχεία που προσκόμισε δεν αποδεικνύεται ότι όντως διευκόλυνε την αδελφή του από δικά του ταμειακά διαθέσιμα το έτος 2010. Συγκεκριμένα τα προσκομισθέντα τιμολόγια προμηθευτών εξωτερικού (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) της αδελφής του,, και τα αντίστοιχα τραπεζικά εμβάσματα συνολικού ποσού 160.587,05 ευρώ προς εξόφληση των συγκεκριμένων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από τον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό τους και συνεπώς δεν τεκμηριώνεται από τα εν λόγω ότι τα χρήματα αυτά προέρχονται από χρηματικά διαθέσιμα αποκλειστικά του προσφεύγοντος καθώς ως αναφέρθηκε η πληρωμή των προμηθευτών πραγματοποιήθηκε από τραπεζικό λογαριασμό όπου δικαιούχος είναι επίσης και η αδελφή του προσφεύγοντος. Ήτοι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν αποδεικνύεται καθώς για τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό δεν προσκομίσθηκε το υπόλοιπο αυτού κατά τον χρόνο πληρωμών ώστε να δύναται να διαπιστωθεί ότι το ύψος των πληρωμών ξεπερνά το μέρος των διαθεσίμων που αντιστοιχούν στην αδελφή του και να συνάγεται έτσι ότι έχουν χρησιμοποιηθεί και χρηματικά διαθέσιμα του προσφεύγοντος ούτε επίσης αποδείχθηκε από την πλευρά του προσφεύγοντος ότι είναι και ο πραγματικός δικαιούχος του ως άνω κοινού τραπεζικού λογαριασμού.
- Σημειώνεται ότι δεν υφίσταται και έγγραφη δανειακή σύμβαση και στην περίπτωση που δεχθούμε ότι υφίσταται προφορική δανειακή σύμβαση, το εν λόγω ποσό δανείου και η επιστροφή αυτού δεν επιβεβαιώθηκε και από τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ούτε του προσφεύγοντος ούτε της αδελφής του.
- Περαιτέρω δεν υφίστανται και στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έχουν πραγματοποιήσει μεταξύ τους εμπορικές συναλλαγές, ώστε η προέλευση των υπό κρίση χρηματικών ποσών να εντάσσεται στο πλαίσιο αυτό,

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση υφίσταται παροχή χρημάτων χωρίς αντάλλαγμα με άμεση μείωση των χρηματικών διαθεσίμων της αδελφής του προσφεύγοντος. Όπως έχει γίνει δεκτό νομολογιακά, η Φορολογική Αρχή δύναται να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα και να εξετάσει το ενδεχόμενο 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 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 καταρτίστηκε 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 φερόμενου ως δωρεοδόχου και β) θα διαπιστωνόταν, επίσης αιτιολογημένα, ότι η οικονομική κατάσταση του φερόμενου ως δωρητή επέτρεπε την διενέργεια δωρεάς κατά το ποσό αυτό (ΣτΕ 2856/1974, 954/1982, 4026/1983, 2051/1984).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω στην υπό κρίση περίπτωση αποδεδειγμένα αυξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντος κατά το ποσό των 136.913,05 ευρώ, το έτος 2013, καθόσον η διάθεση του εν λόγω χρηματικού ποσού έλαβε χώρα άνευ ανταλλάγματος από την αδελφή του (ύπαρξη στενής συγγενικής σχέσης μεταξύ δωρητή και δωρεοδόχου) η όπως διαπιστώνεται είχε δυνατότητα παροχής αυτού καθώς μεταφέρθηκε από τον προσωπικό τραπεζικό της λογαριασμό ενώ και βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου αλλά και της Υπηρεσίας αποκλείστηκε και κάθε άλλη πηγή προέλευσης. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι οι υπό κρίση συναλλαγές συνολικού ποσού 136.913,05 ευρώ που πιστώθηκαν με μεταφορά μέσω από την σε προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, αποτελούν άτυπη δωρεά και νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατοίκου και την επικύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς φορολογικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Ποσό δωρεάς	0,00	136.913,05	136.913,05	136.913,05
Κύριος φόρος δωρεάς	0,00	27.382,61	27.382,61	27.382,61
Πρόσθετος φόρος αρ. 1 ν.2523/1997 (120%)	0,00	32.859,32	32.859,32	32.859,32
Πρόστιμο άρθρου 58 και 53 ΚΦΔ	0,00	33.080,94	33.080,94	33.080,94
Επιεικέστερη κύρωση βάσει άρθρου 49 του ν.4509/2017	0,00	32.859,32	32.859,32	32.859,32
Συνολικό ποσό για βεβαίωση	0,00	60.241,93	60.241,93	60.241,93

(Ως η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.