



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 07-12-2023

Αριθμός απόφασης:ε1175

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία 19/07/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, κατά:

α) της με αριθμό /14-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021,

β) της με αριθμό /14-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2021 και

γ) της με αριθμό /14-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2020 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση περίπτωση υπέβαλε ψηφιακά μέσω διαδικτύου, την με αριθμ. πρωτ...../19-07-2023 ενδικοφανή προσφυγή, 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 με αριθμ. /14-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 127,05€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 31,76€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 158,81€.
- Με την με αριθμ. /14-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2021 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 36.440,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 18.220,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 54.660,00€.
- Με την με αριθμ. /14-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2020 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 20.821,60€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 10.410,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 31.232,40€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 14-06-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν 4172/2013), και ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /07-12-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του. Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. /12-10-2022 διαβιβαστικό έγγραφο της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, το οποίο συντάχθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτ...../03-10-2022 εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.

Από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε:

- επιπλέον ποσό εισοδήματος ύψους 385,00€ στο έτος 2021, το οποίο εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ΚΦΔ (προσαύξηση περιουσίας) και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

- δωρεά χρημάτων ύψους 52.054,00€ στο έτος 2020, για το οποίο δεν έχει υποβληθεί σχετική δήλωση φόρου δωρεάς και δεν έχει υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση των δωρεών χρηματικών ποσών.
- δωρεά χρημάτων ύψους 94.100,00€ στο έτος 2021, για το οποίο δεν έχει υποβληθεί σχετική δήλωση φόρου δωρεάς και δεν έχει υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση των δωρεών χρηματικών ποσών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι ο καταλογισμός φόρου άτυπης δωρεάς είναι εσφαλμένος και μη νόμιμος κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν 2961/2001, σε συνδυασμό με τις οικείες διατάξεις του Αστικού Κώδικα (496 επ). Ειδικότερα, οι υπό κρίση πιστώσεις του τραπεζικού της λογαριασμού δε φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της «άτυπης δωρεάς», καθώς δεν επήλθε προσαύξηση της περιουσίας της, αλλά τα υπό κρίση χρηματικά ποσά αποδεδειγμένα χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη των κοινών οικογενειακών υποχρεώσεων στο πλαίσιο της ελεύθερης ένωσής της, με τον τότε σύντροφο (και ήδη σύζυγο) Επίσης δε συντρέχει το απαιτούμενο στοιχείο της χαριστικής αιτίας. Συγκεκριμένα:

1)Από την κίνηση του τραπεζικού της λογαριασμού προκύπτει ότι τα ποσά που εισέρχονται στο λογαριασμό της, με τραπεζικές μεταφορές από τον τότε σύντροφό της, χρησιμοποιούνται, σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα από την κατάθεσή τους, για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης, κατά το μεγαλύτερο μέρος κοινών, και δεν αποταμιεύονται στο λογαριασμό, ούτε χρησιμοποιούνται για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Από το στοιχείο της άμεσης ανάλωσης των κεφαλαίων αυτών είναι σαφές ότι δεν προκύπτει παρά στιγμιαία επαύξηση του ταμειακού υπολοίπου του τραπεζικού της λογαριασμού, που επίσης δεν αρκεί για τον ορθό νομικό χαρακτηρισμό της ως «άτυπης δωρεάς», λόγω μη ύπαρξης επαύξησης της περιουσίας της εκ χαριστικής αιτίας.

2)Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές λόγω ελλιπούς ή πλημμελούς αιτιολογίας.

3)Αναφορικά με τη δαπάνη για την αγορά του ΕΙΧ αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας αξίας 31.350,00€ και μάρκας Mercedes Benz A 180, της οποίας η εξόφληση έγινε μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού, και αυτό αποκτήθηκε στο πλαίσιο της κοινής συμβίωσής τους και δεδομένου ότι ο σύντροφός της και μετέπειτα σύζυγός της, δεν έχει άδεια οδήγησης , υπάρχει ανάγκη να το οδηγή η ίδια στο πλαίσιο των κοινών μετακινήσεών τους.

4)Η φορολογική αρχή προβαίνει σε πλημμελή τεκμηρίωση των προϋποθέσεων για τη συναγωγή του τεκμηρίου άτυπης δωρεάς. Ειδικότερα, ο έλεγχος θεωρεί ότι υπάρχει ιδιαίτερος συγκεκριμένος συγγενικός δεσμός (παρότι τα υπό κρίση έτη δεν υπάρχει έγγαμη σχέση), ωστόσο καταλογίζει φόρο δωρεάς με συντελεστή 40% και όχι 10%.

5)Με τις επικαλούμενες με αριθμό 2475/2019 και 738/2020 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών έχει διαμορφωθεί σταθερή θέση και πάγια πρακτική της αρμόδιας αρχής αναφορικά με την ορθή φορολογική μεταχείριση της μεταφοράς πιστώσεων από τον τραπεζικό λογαριασμό ενός προσώπου σε τραπεζικό λογαριασμό άλλου προσώπου, όταν δεν προκύπτει επαύξηση περιουσίας του λήπτη, αλλά τα ποσά αυτά αποδεδειγμένα χρησιμοποιούνται για την κάλυψη κοινών οικογενειακών αναγκών.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4987/2022, «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου

που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-226/22-11-2001), ορίζεται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, 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»

στο άρθρο 34-Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι:

«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. »,

στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,»,

στο άρθρο 39, ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί

συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...».

Επειδή, στο άρθρο 29 του Ν 2961/2001 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 Γ΄ κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της περίπτωσης Α του άρθρου 85 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι: «2. Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του».

Επειδή, στο άρθρο 86 παρ 3 του ν. Ν.2961/2001 ([Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων](#)) ορίζεται ότι: «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». Για την έναρξη και τη λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ 2 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι: «2. 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 το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, εάν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα». Τα συμβαλλόμενα μέρη στη δωρεά είναι ο δωρητής από τη μία πλευρά και ο δωρεοδόχος από την άλλη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 498 ΑΚ ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 1034 ΑΚ ορίζεται ότι: «Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα».

Επειδή, από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2488/1982, 2993/1986) έχει κριθεί ότι: «ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι προς εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του δεχόμενου την παροχή, ασχέτως της ειδικότερας προθέσεως του παρέχοντος το περιουσιακό στοιχείο ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται τούτο...»

Η δωρεά είναι σύμβαση ενοχική, χαριστική και ετεροβαρής, δηλαδή δημιουργεί υποχρέωση μόνο στον δωρητή, ο οποίος με την κατάρτιση της σύμβασης της δωρεάς αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει στον δωρεοδόχο ένα περιουσιακό του στοιχείο, με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και τη μείωση της περιουσίας του δωρητή. Για τη δωρεά αναφέρονται και τα άρθρα 497-512 του ΑΚ.

Ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δωρεάς είναι αφενός η παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου και αφετέρου η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος, η οποία υπόκειται σε συμβολαιογραφικό τύπο. Επιπλέον, παρόλο που δεν αναφέρεται στο νόμο, θεωρείται αυτονόητο, ότι η παροχή πρέπει να καθιστά πλουσιότερο το λήπτη (Φίλιος Ενοχ. Δικ. Ειδ. μέρος εκδ. 1974 σελ. 72).

Η επαύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου επέρχεται με αύξηση του ενεργητικού ή μείωσης του παθητικού ή αποτροπή μείωσης του ενεργητικού ή αύξησης του παθητικού. Μπορεί δηλαδή ο πλουτισμός να είναι θετικός (πχ πληρωμή της δεξίωσης γάμου) ή αρνητικός (πχ παροχή δωρεάν χρήση γραφείου σε βουλευτή). Δεν αποκλείεται περίπτωση παροχής περιουσιακού αντικειμένου σε άλλο χωρίς παράλληλα αύξηση της περιουσίας του, όταν πχ προσφέρεται αγαθό προς άμεση κατανάλωση ή απόλαυση (πχ συμμετοχής σε κρουαζιέρα στο Αιγαίο). Δεν υπάρχει αύξηση, στην περίπτωση αυτή, της περιουσίας του λήπτη, πλην όμως υπάρχει πλουτισμός λόγω οικονομίας δαπανών (Βαθρακοκοίλη Β., ΕΡΝΟΜΑΚ, Ερμηνεία-Νομολογία Αστικού Κώδικα, Τόμος Γ', σελίδα 28)

Η μείωση της περιουσίας του δωρητή επέρχεται με την έξοδο της κυριότητας ή της νομής πράγματος, σύσταση δουλείας, εκχώρηση απαίτησης, άφεση χρέους, σύσταση ενοχής υπέρ τρίτου ή με υλική πράξη, καταβολή χρέους. (Βαθρακοκοίλη Β., ΕΡΝΟΜΑΚ, Ερμηνεία-Νομολογία Αστικού Κώδικα, Τόμος Γ', σελίδα 28). Επίσης, δεν ασκούν έννομη επιρροή και συνακόλουθα δεν ερευνώνται, τα σε κάθε περίπτωση ελατήρια, τα οποία παρακίνησαν το δωρητή στην πραγμάτωση της δωρεάς, δηλαδή αν αυτός κινήθηκε από διάθεση ευεργεσίας ή για την ενέργεια μιας καλής πράξης ή από συμφέρον, ματαιοδοξία, ιδιοτροπία ή εγωϊσμό, αλλά αρκεί η χωρίς αντάλλαγμα

επίδοση. (Βαθρακοκοίλη Β., ΕΡΝΟΜΑΚ, Ερμηνεία-Νομολογία Αστικού Κώδικα, Τόμος Γ', σελίδα 26).

Επειδή, όσον αφορά την έννοια της δωρεάς στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου, είναι πρόδηλο, ότι η έννοια αυτή, όπως αναλύεται στο άρθρο 34 του Ν.2961/2001, τυγχάνει κατά πολύ ευρύτερη της κατά τον Αστικό Κώδικα έννοιας της δωρεάς. Και τούτο διότι κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή φόρου, είναι η κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα συνιστώμενη δωρεά αλλά και η κτήση εκ πάσης παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως οιαδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος έστω και αν δεν κατηρτίσθη έγγραφον (άρθρ. 34 παρ. 1 περ. Α,Β). Συγκεκριμένα, από την αρχική διάταξη του άρθρου 36 παρ. 6 Ν.1641/1919, έως την ταυτόσημη σχεδόν διάταξη του άρθρου 34 Ν.Δ.118/1973 και την σήμερα ισχύουσα ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 34 Ν.2961/2001, ο φορολογικός νομοθέτης χαρακτηρίζει αντικείμενο του φόρου δωρεάς όχι μόνο τις δωρεές, για τις οποίες τηρήθηκε ο οριζόμενος στις οικείες διατάξεις 496 επ. Α.Κ. τύπος, αλλά και αυτές για τις οποίες, ο ουσιαστικός αυτός τύπος δεν τηρήθηκε. Εξάλλου στη δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου απαριθμούνται αρκετές περιπτώσεις κτήσεως περιουσιακών στοιχείων, που κατά ρητή πρόβλεψη θεωρούνται ως δωρεές για την επιβολή του σχετικού φόρου (Γνωμοδότηση υπ' αριθ. 531/22-6-1995 Ν.Σ.Κ.).

Θεσπίζοντας την ως άνω διάταξη, ο φορολογικός νομοθέτης, παραμένει συνεπής προς την βασική αρχή του φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία για την επιβολή του φόρου είναι αδιάφορος ο τρόπος κτήσης του φορολογικού αντικειμένου. **Συνεπώς, οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 1, της περίπτωσης Α' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 πρέπει να ερμηνευθούν:**

α) στενά γραμματικά.

β) ως ένα ενιαίο σύνολο διατάξεων που αλληλοσυμπληρώνονται.

γ) με την χρησιμοποίηση των σχετικών διατάξεων του αστικού δικαίου, για τον προσδιορισμό της έννοιας της δωρεάς.

Ως εκ τούτου, για την επιβολή φόρου δωρεάς τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' της ως άνω διάταξης, θα πρέπει ανεξαρτήτως της τήρησης ή όχι του προβλεπόμενου από τις οικείες διατάξεις ιδιωτικού δικαίου, συστατικού τύπου, να συντρέχουν σωρευτικά και κατ' ελάχιστο, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η παροχή (εκποίηση) περιουσιακού στοιχείου,

β) η παροχή αυτή να γίνεται χωρίς αντάλλαγμα και

γ) η παροχή αυτή να συνεπάγεται και να σκοπεί στη μείωση της περιουσίας του παρέχοντος και στην ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του λήπτη, κατά το ποσό της παροχής.

Σύμφωνα, δηλαδή, με την βασική αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 166 Α.Κ.), προκειμένου μια πράξη ή παράλειψη να είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί δωρεά, θα πρέπει σωρευτικά: η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος αυτή να ήταν, η χωρίς αντάλλαγμα, αύξηση

της περιουσίας του αποδέκτη, με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος).

Βασικό δηλαδή χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς, είτε γι' αυτήν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από τις οικείες διατάξεις, του Αστικού Κώδικα τύπος (εδάφιο α'), είτε όχι (εδάφιο β') είναι, η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή, αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, μείωση και αύξηση αντίστοιχα που λαμβάνουν χώρα με χαριστική πρόθεση. Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική πρόθεση, ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δεν συντρέχουν τα ελάχιστα στοιχεία που απαιτούνται, ώστε η εν λόγω πράξη ή παράλειψη να δύναται να υπαχθεί στο άρθρο 34 Ν.2961/2001.

Επειδή, στην αριθμ. 64/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ ορίζεται ότι: «...όπως γίνεται δεκτό από την θεωρία και την νομολογία, ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του, δεχόμενου την παροχή άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση εκείνου που παρέχει ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται το περιουσιακό στοιχείο» (ΣΤΕ 3206/83, 2993/86).

Επειδή, «κατά την έννοια των τελευταίων αυτών διατάξεων, ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχομένου την παροχή. Εξάλλου, η απόδειξη της παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα το φόρο φορολογική αρχή». (ΣΤΕ 3351/2002 Β' τμ.).

Επειδή, «λόγω του ότι η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό συζυγικό δεσμό, αλλά μόνο εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό.» (ΣΤΕ 43/2006 Β' τμ. 4352/1995, 684/1989).

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή. (ΣΤΕ 3351/2002).

Επειδή, βάσει των άρθρων. 34 και 29 του ν. 2961/2001 προκύπτει ευθαρσώς ότι δεν απαιτείται απαραίτητα κάποια μορφή συγγένειας για να θεωρηθεί ότι η κατάθεση χρηματικού

ποσού στον λογαριασμό του δωρεοδόχου από έναν τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, αποτελεί δωρεά χρηματικού ποσού που φορολογείται βάσει του ανωτέρω νόμου, αφού εκτός από συγγενείς η διάταξη περιλαμβάνει και τον «εξωτικό» δωρεοδόχο.

Επειδή, από τον έλεγχο του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού Τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν πιστώσεις, τις οποίες κλήθηκε η προσφεύγουσα να αιτιολογήσει.

Κατόπιν του με αριθμό πρωτ. /22-03-2023 εγγράφου παροχής πληροφοριών, η προσφεύγουσα αιτιολόγησε τις ως άνω πιστώσεις ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2020

A/A	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπεζικής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Αιτιολόγηση
1		6/3/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦ.ΑΠΟ ΛΟΓ.ΤΡΙΤΟΥ (ΥΠΕ	.....	1.250,00	.....
2		30/3/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00	.....
3		8/4/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	600,00	.....
4		11/5/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.200,00	.....
5		18/5/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.000,00	.....
6		18/5/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.000,00	.....
7		27/5/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.000,00	.....
8		15/6/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		3.000,00	.....
9		19/6/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.429,00	.....
10		30/6/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
11		9/7/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
12		13/7/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.800,00	.....
13		17/7/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		4.000,00	.....
14		21/7/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	3.500,00	.....
15		28/7/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.125,00	.....
16		14/8/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		950,00	.....
17		2/9/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
19		24/9/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
20		29/9/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.500,00	.....
21		2/10/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
22		8/10/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
23		12/10/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
24		15/10/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
25		22/10/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.300,00	.....
26		26/10/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
27		2/11/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.400,00	.....
28		2/11/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.500,00	.....
29		16/11/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
30		23/11/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....

31	.....	25/11/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
32	.....	30/11/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
33	.....	4/12/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.500,00	.....
34	.....	11/12/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
36	.....	23/12/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		6.000,00	.....
37	.....	31/12/2020	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.400,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ					52.054,00	

Φορολογικό έτος 2021

A/A	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Αιτιολόγηση
1		8/1/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
2		15/1/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
3		15/1/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
4		25/1/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
5		1/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
6		9/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
7		18/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
8		19/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
9		22/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		300,00	.....
10		1/3/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.500,00	.....
11		8/3/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
13		18/3/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.200,00	.....
14		29/3/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		300,00	.....
15		29/3/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
16		1/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
17		6/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		900,00	.....
22		15/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
23		19/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
24		26/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
25		26/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
26		5/5/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
27		6/5/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		300,00	.....
28		10/5/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
29		7/6/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		4.000,00	.....
30		22/6/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		650,00	.....
31		28/6/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
32		29/6/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.200,00	.....
33		5/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
34		5/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		300,00	.....

36	.....	12/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.200,00	.....
37	.....	19/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
38	.....	23/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
39	.....	27/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		10.600,00	.....
40	.....	28/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		10.000,00	.....
41	.....	29/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΟΥΤΣΟΥΡΑΚΗΣ	10.000,00	.....
43	.....	2/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.600,00	.....
44	.....	9/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
45	.....	12/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.500,00	.....
46	.....	16/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
47	.....	19/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
48	.....	24/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
49	.....	30/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.500,00	.....
50	.....	1/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		500,00	.....
51	.....	2/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
52	.....	7/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
53	.....	15/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		4.000,00	.....
54	.....	20/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		300,00	.....
55	.....	23/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
56	.....	24/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.000,00	.....
58	.....	4/10/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.500,00	.....
60	.....	20/10/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.600,00	.....
61	.....	25/10/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
62	.....	26/10/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		550,00	.....
63	.....	29/10/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.000,00	.....
64	.....	15/11/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		600,00	.....
65	.....	22/11/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		2.500,00	.....
66	.....	24/11/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		700,00	.....
67	.....	29/11/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		700,00	.....
68	.....	1/12/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.500,00	.....
69	.....	9/12/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		200,00	.....
70	.....	13/12/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.000,00	.....
72	.....	31/12/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		1.700,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ					91.100,00	

Επειδή, για τις ως άνω πιστώσεις, που προέρχονται από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έγιναν από τον για χρόνια σύντροφό της και πλέον σύζυγό της με σκοπό να καλυφθούν δαπάνες διαβίωσης, κατά το μεγαλύτερο μέρος κοινές και δεν αποταμιεύονται στο λογαριασμό, ούτε χρησιμοποιούνται για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Από το στοιχείο της σχεδόν άμεσης ανάλωσης των κεφαλαίων αυτών είναι σαφές ότι δεν προκύπτει παρά στιγμιαία

επαύξηση του ταμειακού υπολοίπου του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας, ήτοι μη ύπαρξη επαύξησης της περιουσίας της εκ χαριστικής αιτίας. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος απέρριψε με πλημμελή αιτιολογία τα στοιχεία και τα επιχειρήματα που υπέβαλε εγγράφως με το με αριθμό πρωτ. /29-05-2023 υπόμνημά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται τη με αριθμό /17-07-2020 δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας και την με αριθμό /07-08-21 ανανέωση αυτής, ως κοινή κατοικία της ίδιας και του τότε συντρόφου της,

Ωστόσο, η επικαλούμενη μίσθωση κατοικίας επιφάνειας 67,65τμ στην Καλαμαριά Θεσσαλονίκης, με διάρκεια μίσθωσης από 01-08-2020 έως 31-07-2021 και μηνιαίο μίσθωμα ύψους 300,00€, πραγματοποιήθηκε, όπως προκύπτει από τη σχετική δήλωση, μόνο από τον με ΑΦΜ: Ακολουθώντας, η μίσθωση ανανεώθηκε με τη με αριθμό /07-08-2021 δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με διάρκεια μίσθωσης την 01-08-2021 έως 31-07-2022 και μηνιαίο μίσθωμα ύψους 200,00€.

Όπως όμως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, με την με αριθμό /18-05-2020 δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η προσφεύγουσα προέβη στη μίσθωση κατοικίας, επιφάνειας 75,82τμ στον Εύοσμο Θεσσαλονίκης, με διάρκεια μίσθωσης από 01-06-2020 έως 31-05-2023 και μηνιαίο μίσθωμα ύψους 430,00€.

Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται η μίσθωση κοινής κατοικίας της προσφεύγουσας με τον, ενώ ούτε από την προσκομισθείσα από την προσφεύγουσα (μόνο για μερικούς μήνες του έτους 2021) κίνηση του τραπεζικού της λογαριασμού αποδεικνύεται η καταβολή μισθωμάτων για την κατοικία που μισθώθηκε από τον και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται και προσκομίζει απόδειξη τραπεζικής πληρωμής λογαριασμού ρεύματος, από την οποία προκύπτει ότι ο λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής πληρώθηκε από τον υπό κρίση τραπεζικό της λογαριασμό, ωστόσο ο λογαριασμός ρεύματος εμφανίζεται στο όνομα του

Επιπλέον, επικαλείται και προσκομίζει απόδειξη τραπεζικής πληρωμής λογαριασμού αερίου, από την οποία προκύπτει ότι ο λογαριασμός αερίου με κωδικό πληρωμής πληρώθηκε από τον υπό κρίση τραπεζικό της λογαριασμό, ωστόσο ο λογαριασμός αερίου εμφανίζεται στο όνομα του

Από την προσκομισθείσα κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας προκύπτει ότι μέσω αυτού πληρώθηκαν λογαριασμοί ρεύματος και αερίου που αντιστοιχούν στους παραπάνω κωδικούς πληρωμής και συνεπώς αποτελούν υποχρεώσεις (δαπάνες) του

Συγκεκριμένα πληρώθηκαν:

Για το φορολογικό έτος 2020		
07-12-2020	Λογαριασμός αερίου με κωδικό πληρωμής	131,26€
07-12-2020	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	58,73€
ΣΥΝΟΛΟ		189,99€

Για το φορολογικό έτος 2021		
11-01-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	37,44€
22-02-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	65,88€
22-02-2021	Λογαριασμός αερίου με κωδικό πληρωμής	231,25€
29-03-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	51,69€
29-03-2021	Λογαριασμός αερίου με κωδικό πληρωμής	216,93€
05-05-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	33,58€
19-07-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	122,49€
11-08-2021	Λογαριασμός αερίου με κωδικό πληρωμής	87,68€
02-09-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	44,96€
04-10-2021	Λογαριασμός αερίου με κωδικό πληρωμής	38,24€
06-12-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	191,07€
31-12-2021	Λογαριασμός ρεύματος με κωδικό πληρωμής	55,98€
ΣΥΝΟΛΟ		1.177,19€

Επειδή, τα ως άνω ποσά (189,99€ για το φορολογικό έτος 2020 και 1.177,19€ για το φορολογικό έτος 2021) χρησιμοποιήθηκαν για την αποπληρωμή λογαριασμών κοινής ωφέλειας στο όνομα του και συνεπώς δεν αποτελούν δωρεά του ανωτέρω προς την προσφεύγουσα.

Φορολογητέα αξία δωρεάς	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Έτος 2020	52.054,00€	51.864,01€
Έτος 2021	91.100,00€	89.922,81€

Επειδή, με τις προσκομιζόμενες και επικαλούμενες κινήσεις του τραπεζικού της λογαριασμού (επισυναπτόμενο 3), η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μέσω αυτού εξοφλήθηκαν οι λογαριασμοί τηλεφωνίας του προσωπικού κινητού του Ωστόσο, από τις προσκομιζόμενες κινήσεις δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ο οποίος και εξ αυτού του λόγου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται και προσκομίζει αποδείξεις τραπεζικών πληρωμών και όχι τιμολόγια για την αγορά επίπλων, και επιπλέον δεν αποδεικνύει ότι αυτά αγοράστηκαν για την οικία που μίσθωνε ο και όχι για την οικία που μίσθωνε η ίδια.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα με αριθμ. /2019 και /2020 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης αναφέρονται στην κάλυψη συγκεκριμένων, μεμονωμένων και εξατομικευμένων φορολογικών οφειλών και όχι στην κάλυψη οικογενειακών αναγκών.

Επειδή, όπως εξάλλου προκύπτει και από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, φορολογίας κεφαλαίου (N 2961/2001), η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου μάρκας Mercedes Benz A180 και αριθμό κυκλοφορίας, συνολικής αξίας 31.315,00€, εξ ολοκλήρου στο όνομά της και η εξόφληση του τιμήματος πραγματοποιήθηκε μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού, ο οποίος τροφοδοτούνταν, κατά βάση από τις πιστώσεις του Κουτσουράκη Ιωάννη. Επιπλέον, από την επεξεργασία των δεδομένων του τραπεζικού λογαριασμού τράπεζας Πειραιώς με αριθμό ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η πλειονότητα των χρεώσεων αντιστοιχούσαν σε προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή, κατά τα φορολογικά έτη για τα οποία διενεργείται ο έλεγχος (2020 και 2021), μεταξύ της προσφεύγουσας και του δεν υπήρχε συζυγική σχέση και συνεπώς η αιτία δωρεάς κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο με συντελεστή 40%, καθώς πρόκειται για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία (εξωτικούς) .

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, με τις υπό κρίση πιστώσεις αυξήθηκε η περιουσία της προσφεύγουσας, τόσο με την αύξηση του ενεργητικού της (αγορά αυτοκινήτου), όσο και με την οικονομία δαπανών. Επιπλέον, μειώθηκε η περιουσία του δωρητή (..... ..) με την αποξένωσή του από τα χρηματικά ποσά που αποδεδειγμένα είχε στον τραπεζικό του λογαριασμό.

Επειδή, για την με αριθμό /14-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021 δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία 19-07-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής εγγραφής της του με ΑΦΜ: και ειδικότερα:

1) την επικύρωση της με αριθμό /14-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021 και

2)την τροποποίηση των με αριθμό και /14-06-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2021 και 2020 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ'αριθμ. /14-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: 158,91€.

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2)Υπ'αριθμ. /14-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους φορολογίας 2020

Προσδιορισμός Φόρου	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Φορολογητέα Αξία	0,00€	52.054,00€	51.864,01€	51.864,01€
Υπολογισμός Αναλογούντος Φόρου (N 2961/2001, Γ' Κατηγορία)	0,00€	20.821,60€	20.745,60€	20.745,60€
Πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι (Άρθρο 58 Ν 4987/2022)	0,00€	10.410,80€	10.372,80€	10.372,80€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	31.232,40€	31.118,40€	31.118,40€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3) Υπ'αριθμ.461/14-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους φορολογίας 2021

Προσδιορισμός Φόρου	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Φορολογητέα Αξία	0,00€	91.100,00€	89.922,81€	89.922,81€
Υπολογισμός Αναλογούντος Φόρου (N 2961/2001, Γ' Κατηγορία)	0,00€	36.440,00€	35.969,12€	35.969,12€
Πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι (Άρθρο 58 Ν 4987/2022)	0,00€	18.220,00€	17.984,56€	17.984,56€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	54.660,00€	53.953,68€	53.953,68€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.