



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 17-04-2024

Αριθμός Απόφασης: 1005



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 (ΦΕΚ Α' 206), 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της αριθμ.//22-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής ν. 2961/2001 (αρ. δήλωσης/2018, αρ. φακέλου//2018) για το φορ. έτος 2018, του Προϊσταμένου του

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Με την αριθμ.//22-11-2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής (μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων) του Προϊσταμένου του φορ. έτους 2018, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 36.808,42€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 18.404,21€, ήτοι συνολικό ποσό 55.212,63€.

Αιτία για τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η διαβίβαση με το υπ' αριθμ. πρωτ.//17-02-2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. προς το, μεταξύ άλλων δηλώσεων, και της με αρ.//2018 (αρ. φακέλου Ζ -//2018) δήλωσης φόρου γονικής παροχής που υποβλήθηκε στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. από τον παρέχοντα γονέα με ΑΦΜ, με αποδέκτη της γονικής παροχής το τέκνο του, με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, με την ως άνω δήλωση φόρου γονικής παροχής μεταβιβάστηκαν στις 19-12-2018, οι 45.581 ονομαστικές μετοχές που είχε στην κατοχή του ο γονέας κατά πλήρη κυριότητα, της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, Α.Μ. Α.Ε.//62/Β/92/190 και αριθμό ΓΕΜΗ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Η εν λόγω εταιρία συστήθηκε με το υπ' αρ.//02-07-1992 καταστατικό ανώνυμης εταιρίας του συμβολαιογράφου και δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ//21-07-1992.

Εν συνεχεία από τον Προϊστάμενο του, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.//10-08-2023 εντολή μερικού ελέγχου φόρου γονικής παροχής, προκειμένου να ελεγχθεί η ανωτέρω αναφερόμενη δήλωση φόρου γονικής παροχής και η συνημμένη σε αυτή δήλωση προσδιορισμού φορολογητέας αξίας μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο αιτία γονικής παροχής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 και της ΠΟΛ 1055/2003.

Στις 19/12/2018 υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ., δήλωση φόρου δωρεάς, με αριθμό καταχώρησης/2018 και αριθμό φακέλου Z/2018 από τον δωρητή (σύζυγο) με ΑΦΜ προς τη δωρεοδόχο (σύζυγο) με ΑΦΜ Ο δωρητής, που ήταν κάτοχος κατά πλήρη κυριότητα 255.549 ονομαστικών μετοχών της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ΑΜ ΑΕ/62/Β/92/190 και αριθμό ΓΕΜΗ, με έδρα τα του Δήμου, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. με την παραπάνω δήλωση, δήλωσε τη μεταβίβαση στη δωρεοδόχο σύζυγό του, λόγω δωρεάς «εν ζωή», κατά πλήρη κυριότητα, 59.403 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω αναφερθείσες που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 599.970,30€ (59.403 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 16.498,52€ που βεβαιώθηκε στη δωρεοδόχο με τον Α.Χ.Κ./1 στις 20/12/2018.

Ακολούθως, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία ο με ΑΦΜ (δωρητής – παρέχων γονέας) υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.:

α) Την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρου δωρεάς (αριθ. φακέλου Z -/2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στη (δωρεοδόχο και μητέρα του) με ΑΦΜ λόγω δωρεάς «εν ζωή» κατά πλήρη κυριότητα, 59.403 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 599.970,30€ (59.403 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 16.498,52€ που βεβαιώθηκε στη δωρεοδόχο με τον Α.Χ.Κ./1 στις 20/12/2018.

β) την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου Z -...../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον (αποδέκτη της γονικής παροχής και τέκνο του) με ΑΦΜ λόγω γονικής παροχής, κατά πλήρη κυριότητα, 42.611 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 430.371,10€ (42.611 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 8.018,56€ που βεβαιώθηκε στο αποδεχόμενο τη γονική παροχή τέκνο με τον Α.Χ.Κ. 1981/1 στις 20/12/2018.

γ) Την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου Z-...../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον (αποδέκτη της γονικής παροχής και τέκνο του) με ΑΦΜ λόγω γονικής παροχής, κατά πλήρη κυριότητα, 42.611 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 430.371,10€ (42.611 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 8.018,56€ που βεβαιώθηκε στο αποδεχόμενο τη γονική παροχή τέκνο με τον Α.Χ.Κ./1 στις 20/12/2018.

δ) Την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου Z-...../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στην (αποδέκτη της γονικής παροχής και το τέκνο του) με ΑΦΜ λόγω γονικής παροχής, κατά πλήρη κυριότητα, 45.581 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω

που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 460.368,10€ (45.581 μετοχές X 10,10€). Σημειώνεται ότι κατά την εκκαθάριση της δήλωσης λήφθηκε υπόψη και συνυπολογίστηκε η προγενέστερη γονική παροχή ποσού 75.840,00€ (αρ. δήλωσης/2017 αρ. φακέλου Z -.../2017) που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. (αφορολόγητη) για την οποία συντάχθηκε το υπ' αριθμ./13-01-2017 συμβόλαιο γονικής παροχής του Συμβολαιογράφουμε ΑΦΜ Από τον συνυπολογισμό προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 13.310,41€ που βεβαιώθηκε στο αποδεχόμενο τη γονική παροχή τέκνο με τον Α.Χ.Κ./1 στις 20/12/2018.

ε) Την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου/2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στην (δωρεοδόχο - νύφη) με ΑΦΜ λόγω δωρεάς «εν ζωή», κατά πλήρη κυριότητα, 2.970 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 29.997,00€ (2.970 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης δεν προέκυψε φόρος για καταβολή (αφορολόγητη λόγω ποσού και βαθμού συγγένειας).

στ) Την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου Z-...../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στην (δωρεοδόχο - νύφη) με ΑΦΜ λόγω δωρεάς «εν ζωή», κατά πλήρη κυριότητα, 2.970 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 29.997,00€ (2.970 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης δεν προέκυψε φόρος για καταβολή (αφορολόγητη λόγω ποσού και βαθμού συγγένειας).

Στη συνέχεια και πιο συγκεκριμένα, στις 21/12/2018, μετά από μόλις δύο (2) ημέρες από την απόκτηση των 59.403 ονομαστικών μετοχών της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, λόγω δωρεάς «εν ζωή», από τον υιό της με ΑΦΜ (δωρητή) η (που κατέστη αρχικά δωρεοδόχος) με ΑΦΜ, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.:

α) Την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρου δωρεάς (αριθμ. φακέλου Z-...../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον (δωρεοδόχο - εγγονό) με ΑΦΜ, λόγω δωρεάς «εν ζωή», κατά πλήρη κυριότητα, 19.801 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 199.990,10€ (19.801 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 499,90€ που βεβαιώθηκε στον δωρεοδόχο με τον Α.Χ.Κ. .../1 στις 21/12/2018.

β) Την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φόρο δωρεάς (αριθμ. φακέλου Z-..../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον (δωρεοδόχο-εγγονό) με ΑΦΜ, λόγω δωρεάς «εν ζωή», κατά πλήρη κυριότητα, 19.801 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 199.990,10€ (19.801 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 499,90€ που βεβαιώθηκε στον δωρεοδόχο με τον Α.Χ.Κ./1 στις 21/12/2018.

Γ) την υπ' αριθ./2018 δήλωση φόρου δωρεάς (αριθ. φακέλου Z -....../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στη (δωρεοδόχο-εγγονή) με ΑΦΜ, λόγω δωρεάς «εν ζωή», κατά πλήρη κυριότητα, 19.801 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική /φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 199.990,10€ (19.801 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 499,90€ που βεβαιώθηκε στη δωρεοδόχο με τον Α.Χ.Κ./1 στις 21/12/2018.

Επιπροσθέτως, μετά από δύο (2) μόλις ημέρες και συγκεκριμένα στις 21/12/2018, από την απόκτηση των 59.403 ονομαστικών μετοχών της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, λόγω δωρεάς «εν ζωή», από τον σύζυγό της με ΑΦΜ (δωρητή) η με ΑΦΜ, (που κατέστη αρχικά δωρεοδόχος) υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.:

δ) Την υπ' αριθμ. ./2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου Z-....../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον (αποδέκτη της γονικής παροχής και τέκνο της) με ΑΦΜ, λόγω γονικής παροχής, κατά πλήρη κυριότητα, 19.801 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική/φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 199.990,10€ (19.801 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 499,90€ που βεβαιώθηκε στον αποδέκτη της γονικής παροχής με τον Α.Χ.Κ./1 στις 21/12/2018.

ε) Την με αριθμ. .../2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου Z-....../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στη (αποδέκτη της γονικής παροχής και τέκνο της) με ΑΦΜ, λόγω γονικής παροχής, κατά πλήρη κυριότητα, 19.801 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική/φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 199.990,10€ (19.801 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της υπό κρίση δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 499,90€ που βεβαιώθηκε στην αποδέκτη της γονικής παροχής με τον Α.Χ.Κ./1 στις 21/12/2018.

στ) Τη με αριθμ./2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής (αριθμ. φακέλου Z-....../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον(αποδέκτη της γονικής παροχής και τέκνο της) με ΑΦΜ, λόγω γονικής παροχής, κατά πλήρη κυριότητα, 19.801 ονομαστικών μετοχών από τις ανωτέρω που κατείχε, με ονομαστική/φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 199.990,10€ (19.801 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της υπό κρίση δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 499,90€ που βεβαιώθηκε στην αποδέκτη της γονικής παροχής με τον Α.Χ.Κ./1 στις 21/12/2018.

Επιπλέον, μετά από δύο (2) μόλις ημέρες και συγκεκριμένα στις 21/12/2018, από την απόκτηση από έκαστη των 2.970 ονομαστικών μετοχών της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, λόγω δωρεάς «εν ζωή», από τον δωρητή – πεθερό τους με ΑΦΜ υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ.:

α) Από την με ΑΦΜ η με αριθμ. /2018 δήλωση φόρου δωρεάς (αριθμ. φακέλου Z-...../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον σύζυγό της (δωρεοδόχο) με ΑΦΜ λόγω δωρεάς «εν ζωή» κατά πλήρη κυριότητα, των 2.970 ονομαστικών μετοχών που κατείχε, με ονομαστική/φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 29.997,00€ (2.970 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης δεν προέκυψε φόρος για καταβολή (αφορολόγητη λόγω ποσού και βαθμού συγγένειας).

β) Από τη με ΑΦΜ η με αριθμ. /2018 δήλωση φόρου δωρεάς (αριθμ. φακέλου Z-...../2018), με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση στον σύζυγό της Γ..... (δωρεοδόχο) με ΑΦΜ λόγω δωρεάς «εν ζωή» κατά πλήρη κυριότητα, των 2.970 ονομαστικών μετοχών που κατείχε, με ονομαστική/φορολογητέα αξία 10,10€ ανά μετοχή και συνολική δηλωθείσα αξία 29.997,00€ (2.970 μετοχές X 10,10€). Από την εκκαθάριση της δήλωσης δεν προέκυψε φόρος για καταβολή (αφορολόγητη λόγω ποσού και βαθμού συγγένειας).

Με την ανωτέρα σειρά διευθετήσεων το σύνολο των 59.403 μετοχών που αρχικά μεταβιβάστηκαν στις 19/12/2018 από τον αιτία δωρεάς (αρ. δηλ. /2018) στη σύζυγό του ακολούθως στις 21/12/2018, ήτοι μόλις δύο μέρες μετά, μεταβιβάστηκαν αιτία γονικής παροχής από αυτήν προς τα τέκνα της (με τις με αρ. δηλ. /2018 προς το τέκνο 19.801 μετοχές 678/2018 προς το τέκνο 19.801 μετοχές και 679/2018 προς το τέκνο 19.801 μετοχές $19.801 \times 3 = 59.403$ μετοχές). Περαιτέρω, το σύνολο των 59.403 μετοχών που αρχικώς μεταβιβάστηκαν στις 19/12/2018 από τον του αιτία δωρεάς (αρ. δηλ. /2018) στη μητέρα του του ακολούθως στις 21/12/2018 μεταβιβάστηκαν αιτία δωρεάς από αυτήν προς τα εγγόνια της (με τις αρ. δηλ. /2018 προς τον εγγονό 19.801 μετοχές 675/2018 προς τον εγγονό 19.801 μετοχές και 676/2018 προς την εγγονή 19.801 μετοχές, ήτοι σύνολο 59.403 μετοχές).

Ενώ και το σύνολο των 2.970 μετοχών που αρχικώς μεταβιβάστηκαν στις 19/12/2018 από τον αιτία δωρεάς (αριθμ. δηλ. /2018) στη νύφη του ακολούθως στις 21/12/2018 μεταβιβάστηκαν αιτία δωρεάς (με την αριθμ. δηλ. /2018 προς τον σύζυγό της), όπως επίσης και το σύνολο των 2.970 μετοχών που αρχικώς μεταβιβάστηκαν στις 19/12/2018 από τον του αιτία δωρεάς (αρ. δηλ. /2018) στην έτερη νύφη του ακολούθως στις 21/12/2018 μεταβιβάστηκαν αιτία δωρεάς (με την με αρ. δηλ. /2018) προς τον σύζυγο αυτής

Αναλυτικότερα οι ανωτέρω ενέργειες απεικονίζονται ως ακολούθως:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ 19/12/2018

α/α δήλωσης	Δωρητής	Δωρεοδόχος μτχ	Αξία δωρισθέντων μετοχών	Σχέση με δωρητή	Φόρος δωρεάς/γονικής παροχής
.../2018		 59.403 μτχ	599.970,30€	ΣΥΖΥΓΟΣ	16.498,52€

.../2018		 59.403 μτχ	599.970,30€	ΜΗΤΕΡΑ	16.498,52€
	Παρέχων Γονέας	Αποδέκτης της παροχής μτχ	Αξία δωρισθέντων μετοχών	Σχέση με δωρητή	Φόρος δωρεάς/γονικής παροχής
.../2018		 42.611 μτχ	430.371,10€	ΤΕΚΝΟ	8.018,56€
.../2018	...	 42.611 μτχ	430.371,10€	ΤΕΚΝΟ	8.018,56€
.../2018	...	 45.581 μτχ	460.368,10€	ΤΕΚΝΟ	13.310,41€
ΣΥΝΟΛΟ		130.803 μτχ	1.321.110,30€		29. 347,53€
	Δωρητής	Δωρεοδόχος μτχ	Αξία δωρισθέντων μετοχών	Σχέση με δωρητή	Φόρος δωρεάς/γονικής παροχής
.../2018	...	 2.970 μτχ	29.997,00€	ΝΥΦΗ	0,00€
.../2018	...	 2.970 μτχ	29.997,00€	ΝΥΦΗ	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ		5.940	59.994,00		0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		255.549	2.581.044,90€		62.344,57€

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ 21/12/2018

α/α δήλωσης	Παρέχων Γονέας	Αποδέκτης της παροχής	Αριθμός μετοχών	Αξία δωρισθέντων μετοχών	Σχέση	Φόρος δωρεάς/γονικής παροχής
.../2018	...	...	19.801	199.990,10€	ΤΕΚΝΟ	499,90€
.../2018	...	...	19.801	199.990,10€	ΤΕΚΝΟ	499,90€
.../2018	...	...	19.801	199.990,10€	ΤΕΚΝΟ	499,90€
ΣΥΝΟΛΟ			<u>59.403</u>	599.970,30€		1.499,70€
	Δωρητής	Δωρεοδόχος	Αριθμός μετοχών	Αξία δωρισθέντων μετοχών	Σχέση με δωρητή	Φόρος δωρεάς/γονικής παροχής
.../2018	...		19.801	199.990,10€	ΕΓΓΟΝΟΣ	499,90€
.../2018	...	...	19.801	199.990,10€	ΕΓΓΟΝΟΣ	499,90€
.../2018	...	...	19.801	199.990,10€	ΕΓΓΟΝΗ	499,90€
ΣΥΝΟΛΟ			<u>59.403</u>	599.970,30€		1.499,70€
	Δωρητής	Δωρεοδόχος	Αριθμός μετοχών	Αξία δωρισθέντων	Σχέση με δωρητή	Φόρος δωρεάς/γονικής

				μετοχών		παροχής
.../2018	...	...	2.970	29.997,00€	ΣΥΖΥΓΟΣ	0,00€
.../2018	...	...	2.970	29.997,00€	ΣΥΖΥΓΟΣ	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ			<u>5.940</u>	<u>59.994,00€</u>		<u>0,00€</u>

Η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνοντας το ύψος του οφειλόμενου φόρου από την προσφεύγουσα, λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διευθετήσεις, με το ποσό που θα όφειλε η ίδια η προσφεύγουσα υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία των εν λόγω διευθετήσεων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι διευθετήσεις αυτές δεν είναι γνήσιες και ως εκ τούτου ενεργοποίησε τις διατάξεις του αρ. 38 ΚΦΔ που αφορούν την εσκεμμένη φοροαποφυγή μέσω τεχνητών διευθετήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω η υπ' αριθμ. .../2018 δήλωση φόρου γονικής παροχής εν ζωή που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. από τον γονέα με ΑΦΜ, με αποδέκτη της γονικής παροχής την προσφεύγουσα – τέκνο του με ΑΦΜ κρίθηκε ανακριβής όσον αφορά το πλήθος των πραγματικά μεταβιβαζόμενων μετοχών και συνακόλουθα την αξία της δήλωσης, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στο αρ. 38 ΚΦΔ.

Έπειτα από τα ως άνω λεχθέντα και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 44 του ν. 2961/2001 η φορολογική οφειλή της προσφεύγουσας επαναυπολογίστηκε ως εξής:

	ΜΕΤΟΧΕΣ	ΑΞΙΑ	ΣΥΝ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	85.183	860.348,30€	75.840,00€	936.188,30€

Κλιμάκια (Α κατηγορία)	Συντελεστής	Φόρος (€)	Φορολογητέα περιουσία (€)
150.000,00	-	-	150.000,00
150.000,00	1	1500,00	300.000,00
300.000,00	5	15.000,00	600.000,00
336.188,30	10	33.618,83	936.188,30
Φόρος γονικής παροχής που αναλογεί		50.118,83	
Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν		13.310,41	

Υπόλοιπο φόρου για βεβαίωση		36.808,42€	
--------------------------------	--	------------	--

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, για τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη φόρου γονικής παροχής είναι εσφαλμένη και μη νόμιμη, ως νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη: εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 38 ΚΦΔ – τα επικαλούμενα πραγματικά περιστατικά δεν υπάγονται στον κανόνα της ανωτέρω διάταξης – δεν πρόκειται για μη γνήσια και καταχρηστική διευθέτηση. Στην απαρίθμηση των περιπτώσεων φοροαποφυγής του αρ. 38 του ΚΦΔ δεν μπορεί να εννοηθεί ότι εμπεριέχεται η ορθή εφαρμογή των νόμων εντός των οποίων εντάσσεται η ελευθερία των συμβάσεων και της επιχειρηματικής δραστηριότητας εξεταζόμενη από νομική, φορολογική και οικονομική άποψη. Σύμφωνα με πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης τα τρία τέκνα απαίτησαν από τον πατέρα τους να τροποποιήσει την απόφαση του να δωρίσει μετοχές της εταιρίας, στην οποία είχαν το πλειοψηφικό πακέτο, σε άλλους συγγενείς, καθώς τα τρία αυτά τέκνα έχουν συμβάλλει στην ανάπτυξη της εταιρίας σε όλους τους τομείς (αγορές – πωλήσεις ανάπτυξη καταστημάτων κ.τ.λ.) και με την πίεση τους αυτή κατάφεραν ώστε ο πατέρας τους να απαιτήσει από τους άλλους συγγενείς να προβούν σε περαιτέρω δωρεά των μετοχών που μόλις είχαν λάβει στα τρία τέκνα για να αποκατασταθεί η αδικία στο πρόσωπό τους.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη φόρου γονικής παροχής είναι εσφαλμένη, νόμω και ουσία αβάσιμη: η διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΔ δεν βρίσκει εφαρμογή στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης η φορολογική διοίκηση εξετάζει μια σειρά από κριτήρια, όπως για παράδειγμα: τη συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, τους επιχειρηματικούς κινδύνους, τις ταμειακές ροές, το περιθώριο κέρδους κ.α., που στην προκειμένη περίπτωση λόγω της φύσης της φορολογίας (φόρος κεφαλαίου) δεν υφίστανται ως κριτήρια. Κατά συνέπεια, ο φόρος δωρεάς/γονικής παροχής δεν εντάσσεται στις διατάξεις του αρ. 38 ΚΦΔ.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη φόρου γονικής παροχής είναι εσφαλμένη, νόμω και ουσία αβάσιμη: η διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΔ δεν είχε τεθεί σε εφαρμογή στον κρίσιμο χρόνο, αλλά από την 1/1/2019 και εφεξής. Σύμφωνα δε με το αρ. 38§5 του ΚΦΔ όπως ισχύει, «Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος άρθρου και κάθε άλλο σχετικό θέμα.». Τούτο σήμαινε ότι μέχρι τη δημοσίευση σχετικής απόφασης του Διοικητή, η διαδικασία εφαρμογής του άρθρου θεωρούνταν ακόμη μη καθορισθείσα και άρα

αυτό μη εφαρμόσιμο. Συνεπώς, η έκδοση της εγκυκλίου Ε 2017 /09-05-2019 και παρείχε οδηγίες για την εφαρμογή του αρ. 38 ΚΦΔ σηματοδότησε και την κατ' ουσίαν απαρχή της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.

4. Η προσβαλλόμενη πράξη φόρου γονικής παροχής είναι εσφαλμένη, νόμω και ουσία αβάσιμη: μη νόμιμος ο καταλογισμός προστίμου του αρ. 58 ΚΦΔ., καθώς το αρ. 38 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο δεν περιλάμβανε στην παρ. 4 τη φράση «συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων», που εισήχθη με το αρ. 13 του ν. 4609/2019.
5. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας, της αρχής της βεβαιότητας και της νομιμότητας του φόρου, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου
6. Η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται αναιτιολόγητη, αόριστη και αναπόδεικτη.

Ως προς τον πρώτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23§1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι *“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: *« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) *«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον*

προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 τις διατάξεις του άρθρ. 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 σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 2961/2001:

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 38§1 του ν.2961/2001: 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, σύμφωνα με το αρ. 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε στην κρινόμενη χρήση: 1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 11 της οδηγίας 2016/1164 της Ε.Ε. που εκδόθηκε στις 12-07-2016 : Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα

για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων. Εντός της Ένωσης, οι ΓΚΑΚ θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει την πιο αποτελεσματική από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. Επιπλέον, είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι οι ΓΚΑΚ εφαρμόζονται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά τους σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν ποινές σε περίπτωση εφαρμογής των ΓΚΑΚ. Όταν αξιολογούν αν μια συμφωνία πρέπει να θεωρηθεί μη γνήσια, θα πρέπει να είναι δυνατό για τα κράτη μέλη να εξετάζουν όλους τους βάσιμους οικονομικούς λόγους, περιλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων. **Επειδή**, στην αιτιολογική έκθεση του αρ. 13 του ν. 4607/2019 με τον οποίο τροποποιήθηκε το αρ. 38 του ΚΦΔ αναφέρεται ότι: Επίσης, οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν αντιμετωπίζονται με ειδικά στοχευμένες διατάξεις (παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας). Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, μη θίγοντας την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διάταξη περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών-Θυγατρικών, κ.λπ.).

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 της Οδηγίας, με βάση τον οποίο κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που καταστρατηγεί το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, χαρακτηρίζονται ως μη γνήσιες, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, γεγονός που προϋποθέτει την συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης/σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 44§1 του ν. 2961/2001 όπως ίσχυε: 1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα

βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32..

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 29 του ν. 2961/2001: 1. 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.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ΄ κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

3. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	—	—	150.000	—

150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Επειδή, ο με την προαναφερθείσα σειρά διευθετήσεων, κατόρθωσε ώστε οι φόροι που προέκυψαν για βεβαίωση να είναι κατά πολύ μικρότεροι από ότι εάν το σύνολο των 124.746 μετοχών (που μεταβιβάστηκαν από τον δωρητή αρχικά στη μητέρα του, στη σύζυγό του και στις δύο νύφες του) μεταβιβαζόταν απευθείας από τον αυτόν προς τα τρία τέκνα του και συνεπώς αυτά απέφυγαν την πληρωμή μεγάλων ποσών φόρου, όπως αποδεικνύεται από τη σύγκριση του ύψους των τελικών οφειλόμενων φόρων από τους φορολογούμενους λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω διευθέτηση με το ποσό που θα οφειλόταν από τους φορολογούμενους υπό τις ίδιες συνθήκες με την απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Επειδή, αφενός το γεγονός ότι ο δωρητής κατέστησε μέσω της υποβολής κατά την ίδια ημερομηνία διαδοχικών δηλώσεων φόρου δωρεών και γονικών παροχών δωρεοδόχους πρόσωπα του στενού του οικογενειακού του περιβάλλοντος, ήτοι τη μητέρα του, τη σύζυγό του και τις νύφες του (συζύγους των δύο τέκνων του), αφετέρου δε, ότι οι φερόμενοι ως δωρεοδόχοι προέβησαν άμεσα εντός μόλις δύο ημερών από την αρχική μεταβίβαση σε περαιτέρω μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών που απέκτησαν με χαριστική αιτία στα τρία τέκνα του αρχικού δωρητή, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι υπήρξε τεχνητή διευθέτηση, καθώς όπως αναφέρεται στην παρ. 4 του αρ. 38 ΚΦΔ, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα απέκτησε σοβαρό φορολογικό πλεονέκτημα αφού απέκτησε άλλες 39.801 μετοχές πληρώνοντας ελάχιστον φόρο σε σχέση με την απόκτηση αυτών κατευθείαν από τον πατέρα της μέσω γονικής παροχής. Είναι προφανές ότι η διευθέτηση είχε σκοπό το «σπάσιμο» του όγκου των μετοχών για την επίτευξη χαμηλότερων συντελεστών φορολόγησης. Η επιτυχία του σκοπού αυτού προϋπόθετε φυσικά την επιμέρους συναίνεση και συνεννόηση μεταξύ των συγγενών, οι οποίοι ταυτόχρονα και σε πλήρη εναρμόνιση υπέβαλαν μετά από δύο μόλις μέρες δηλώσεις δωρεάς προς την προσφεύγουσα και τα αδέρφια της.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή η γενικότητα, αλλά και η ευρύτητα της διατύπωσης της ρύθμισης του αρ. 38 ΚΦΔ αφήνουν μεγάλα περιθώρια εφαρμογής της, δίνοντας το προβάδισμα στη διακριτική ευχέρεια για τη φορολογική διοίκηση, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει από πουθενά ο περιορισμός της εφαρμογής του άρθρου αυτού μόνο στη φορολογία εισοδήματος όπως υπονοεί ο προσφεύγων. Η εφαρμογή του άρθρου αυτού σε

φορολογίες κεφαλαίου είναι καθόλα νόμιμη και επιτρεπτή από τη γενικότητα της διάταξης που ακριβώς αποσκοπεί στο να καλύψει τυχόν κενά που δεν καλύπτονται από ειδικότερες διατάξεις καταπολέμησης της φοροαποφυγής.

Επειδή, τα κριτήρια που αναφέρει ο προσφεύγων αφορούν τη διατύπωση του αρ. 38 μετά την τροποποίησή του από το αρ. 13 του ν. 4607/2019 που αφορά την περίοδο από 01/01/2019. Ωστόσο το έτος φορολόγησης στην προκειμένη περίπτωση είναι το 2018 και οι διατάξεις που εφαρμόζονται είναι αυτές που ίσχυαν με το αρ. 46 του ν. 4223/2013, όπου η διατύπωση του νόμου είναι πιο γενική και αναμφισβήτητα δεν αποκλείει την εφαρμογή σε περιπτώσεις τεχνητής διευθέτησης στο φόρο δωρεάς – γονικής παροχής.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή το αρ. 38 του ΚΦΔ τέθηκε σε ισχύ από 01/01/2014 με την έκδοση του ν. 4174/26-07-2013, και το οποίο τροποποιήθηκε με το αρ. 46 του ν. 4223/31-12-2013 και ίσχυε με τη μορφή αυτή από 31-12-2013 μέχρι 31/12/2018 που τροποποιήθηκε από τον ν. 4607/2019, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο χρόνος εφαρμογής ενός νόμου που προΐσχυε της τροποποίησής του εξαρτάται από την έκδοση εγκυκλίου από τον διοικητή, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ανυπόστατος .

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2167/2019 :6. Με την [παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ](#) ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΔ ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 58§1 του ΚΦΔ : 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή, οι κυρώσεις πρωτοαναφέρονται στο αρ. 38 με την τροποποίησή του με το αρ. 13 του ν. 4607/2019, ενώ κατά τη διάρκεια του χρόνου της φορολόγησης, ούτε η παρ. 4 του αρ. 38 ούτε κάποια άλλη παράγραφος κάνει αναφορά περί κυρώσεων, αλλά η διάταξη σιωπά ως προς την επιβολή κυρώσεων ή όχι. Ωστόσο, το κενό αυτό καλύπτεται από τη διάταξη του αρ. 58 ΚΦΔ, το οποίο αναφέρει ότι επιβάλλεται κύρωση αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση. Συνεπώς, καθώς στην προκειμένη περίπτωση το ποσό του φόρου που όφειλε ο προσφεύγων να καταβάλλει υπερβαίνει κατά πολύ το ποσό που τελικά κατέβαλε, συνάγεται ότι ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε εκτός της οφειλόμενης διαφοράς φόρου, επιπρόσθετα και πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ αφού πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής του.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣτΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣτΕ 2779/1994, ΣτΕ 460/1995).

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 φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη 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 φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση πέραν του ότι δεν πρόκειται για κύρωση λόγω παράβασης, δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας ούτε βασικές διατάξεις του Συντάγματος και του άρθρου 6 §1 της Ε.Σ.Δ.Α., δεδομένου ότι ο τρόπος φορολόγησης και αναμόρφωσης φορολογητέας ύλης διαγράφεται ευθέως στο νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου γονικής παροχής με βάση τα προκύπτοντα στοιχεία από τον έλεγχο.

Επιπλέον, το ύψος του προστίμου είναι ανάλογο του φόρου που καταλόγισε ο έλεγχος και ανταποκρίνεται στην απαίτηση του νόμου περί ισότητας έναντι όλων των πολιτών, αποφεύγοντας ανισότητες και προσαρμοζόμενοι στην φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει τόσο από την νομολογία του ΣτΕ όσο και από τη θεωρία, πρέπει να οδηγούμαστε σε στάθμιση του ιδιωτικού και του Δημόσιου συμφέροντος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της - ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ/22-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής:

Έτος φορολογίας 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	36.808,42€	36.808,42€
Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι (αρ. 58 ΚΦΔ)	18.404,21€	18.404,21€
Σύνολο για καταβολή	55.212,63€	55.212,63€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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